

---

# KUHKON KAUPUNGIN JOHDON RAPORTOINNIN KEHITTÄMINEN



Ammattikorkeakoulun opinnäytetyö

Liiketalouden koulutusohjelma

Visamäki, kevät 2014

Sirpa Seppänen



HÄMEENLINNA  
Liiketalouden koulutusohjelma  
Laskentatoimi

---

<b>Tekijä</b>	Sirpa Seppänen	<b>Vuosi</b> 2014
<b>Työn nimi</b>	Kuhmon kaupungin johdon raportoinnin kehittäminen	

---

## TIIVISTELMÄ

Tämän opinnäytetyön tavoitteena oli etsiä keinoja Kuhmon kaupungin johdon raportoinnin uudistamiseksi. Lisäksi työssä tutkittiin millaisia strategiaan liittyviä mittareita julkishallinnossa on käytössä ja mittareiden soveltuvuutta Kuhmon kaupungille mittaristoa uudistettaessa.

Työn teoriaosuudessa käsiteltiin johdon raportoinnin merkitystä, tehtäviä ja sisältöä strategisen raportoinnin näkökulmasta. Teorian avulla löydettiin tietoa johdon raportteihin sisällytettävistä asiakokonaisuuksista. Lisäksi perehdyttiin strategiaan näkökulmiin ja hyvän mittariston kriteereihin. Tutkimuksen empiirisessä osassa perehdyttiin keväällä 2013 internetissä julkaistuihin asukasluvultaan Suomen kymmenen suurimman kaupungin talousraportteihin ja strategia-asiakirjoihin. Strategiaan liittyen toteutettiin teemahaastattelu, jossa haastateltiin Kuhmon kaupungin talousjohtajaa.

Opinnäytetyön tutkimuksen tuloksena laadittiin ehdotus Kuhmon kaupungin neljännesvuosiraportin rungoksi. Tutkimuksen tulokset strategiseen raportointiin sisällytettävistä asiakokonaisuuksista ovat soveltaen hyödynnettävissä missä tahansa kunnassa. Tutkimuksessa mukana olleiden kuntien raportit sisälsivät pääpiirteittäin Lauslahden ja Suomen Kuntaliiton teorianmallin mukaisia tietoja. Lisäksi tutkimustuloksista voidaan todeta, että kuntien strategioissa käyttämät näkökulmat ja mittaristot eivät juuri poikkea toisistaan. Kuntien valitsemat näkökulmat eivät noudattele Määtän ja Ojalan teorianmallin mukaista ryhmittelyä. Mittaristoa kehitettäessä tulisi huomioida oman kunnan erityispiirteet ja vahvuudet ja ottaa muilta kunnilta mallia vain vertailutietojen osalta.

**Avainsanat** sisäinen laskentatoimi, johdon raportointi, mittaristo

**Sivut** 38 s. + liitteet 9 s.

HÄMEENLINNA

Degree Programme of Business Economics

**Author**

Sirpa Seppänen

**Year** 2014

**Subject of Bachelor's thesis**

How to improve the executive reporting in the  
Kuhmo town

---

**ABSTRACT**

The idea of this thesis was to find out new ideas to improve the executive reporting system in the Kuhmo town including both content and presentation. During the research also different strategic measures in use of public sector were listed to study their suitability for Kuhmo.

The theory part of the thesis deals with the purpose, tasks and content of executive reporting mostly from the viewpoint of strategic planning and controlling. By the means of the theory study it was possible to find out different content examples to be used in reporting. The theories which were studied also gave a lot of suitable information of the criteria of high quality strategic measuring and different viewpoints how to classify different measures. The purpose of the empirical part of the research was to study the strategic plans and reporting documents of ten biggest cities in Finland. The documents were found via internet. Also the CFO of the Kuhmo town was theme interviewed to ask her opinions in strategic planning and measuring.

The outcome of this thesis study was a template for a quarter report to be used in the Kuhmo town. Results of this research including the content in the quarter report could be adapted in any municipality. The quarter report documents of the cities which were studied during the research included mainly the same information than the template for Kuhmo now. As a result of the study it also can be mentioned that the viewpoints and the measures used in strategic planning and reporting in different cities seem to be very much alike. The viewpoints they have chosen don't follow the theory of Määttä and Ojala. When choosing the strategic measures to be used man should consider the characteristics, strengths and weaknesses and especially the strategic goals of the municipality in case. To benchmark the measuring data between other municipalities is recommended.

**Keywords** Cost accounting, executive reporting, measuring

**Pages** 38 p. + appendices 9 p.

# SISÄLLYS

1	JOHDANTO.....	1
1.1	Kohdeorganisaation esittely .....	1
1.2	Tutkimuksen tavoite ja rajausta .....	1
1.3	Tutkimusaineisto ja -menetelmät .....	2
1.4	Tutkimuksen kulku ja rakenne .....	2
2	JOHDON LASKENTATOIMI JA RAPORTOINTI .....	4
2.1	Ulkoinen ja sisäinen laskentatoimi.....	4
2.2	Johdon raportoinnista yleisesti .....	4
2.3	Julkishallinnon johdon raportointi .....	5
2.4	Raportoinnin tehtävät ja sisältö .....	6
2.4.1	Raportoinnin tehtävät .....	6
2.4.2	Raportoinnin sisältö.....	7
2.5	Taloussuunnittelu ja raportoinnin vuosikello .....	7
2.6	Kuukausi- ja neljännesvuosiraportit.....	8
2.7	Raportoinnin kehittäminen .....	9
2.8	Strategia ja tasapainotettu mittaristo osaksi raportointia.....	10
2.8.1	Hyvän mittariston kriteerit .....	11
2.8.2	Julkishallinnon mittaristo .....	12
2.8.3	Tasapainotettu arviointi kunnan johtamisen välineenä .....	13
2.8.4	Tasapainon onnistuminen .....	13
3	TUTKIMUKSEN TOTEUTTAMINEN .....	16
3.1	Aineistonkeruumenetelmät.....	16
3.2	Sisällönanalyysi.....	16
3.3	Tutkimuksen toteuttaminen käytännössä .....	17
4	JOHDON RAPORTOINTI SUURIMMISSA KUNNISSA .....	19
4.1	Yleinen osa.....	20
4.1.1	Toimintaympäristön muutokset.....	20
4.1.2	Sisäiset tekijät.....	21
4.1.3	Talousarvion toteutuminen .....	21
4.2	Strategiaosa .....	21
4.2.1	Strategiset näkökulmat .....	22
4.2.2	Mittarit.....	23
4.3	Taloulosa.....	24
4.3.1	Verotulot ja valtionosuudet .....	24
4.3.2	Maksuvalmius ja lainat.....	24
4.3.3	Talous toimialoittain.....	25
4.3.4	Investoinnit .....	25
5	KUHMON KAUPUNGIN JOHDON RAPORTOINTI.....	26
5.1	Kuhmon kaupungin johdon raportointi nyt.....	26
5.2	Johdon raportoinnin sisältö teoriaan pohjaten.....	27
5.3	Toimenpiteet Kuhmon kaupungin johdon raportoinnin kehittämiseksi.....	28
5.4	Talusojohtajan näkemyksiä mittaristosta johtamisen tukena .....	29
5.4.1	Yrityssektorin ja julkisen sektorin mittarit .....	29
5.4.2	Mittarit johtamisen apuvälineenä .....	30

5.4.3	Mittaamisen haasteet .....	30
5.4.4	Mittariston päivittäminen .....	30
6	JOHTOPÄÄTÖKSET .....	31
6.1	Tutkimuksen luotettavuus ja yleistettävyys .....	31
6.2	Tulosten tarkastelu .....	31
6.3	Jatkotutkimuksen aiheita .....	34
	LÄHTEET .....	35
	LIITTEET	
Liite 1	Raportin runko ja sisältö (Lauslahden ja Suomen kuntaliiton malli)	
Liite 2	Strategiset näkökulmat (Määttä & Ojalan malli)	
Liite 3	Teemahaastattelurunko	
Liite 4	Asukasluvultaan Suomen 10 suurimman kaupungin raportoinnin sisältö luokiteltuna Lauslahden ja Suomen Kuntaliiton teorian pohjalta	
Liite 5	Strategioiden näkökulmat: asukasluvultaan Suomen yhdeksän suurinta kaupunkia	
Liite 6	Mittariesimerkkejä	

## 1 JOHDANTO

Julkishallinnossa johdon raportointi on operatiivisen johdon, kunnanhallituksen ja -valtuuston työkalu seurattaessa talousarviossa asetettujen sitovien tavoitteiden toteutumista. Kunnanvaltuusto asettaa vuosittain talousarvion muodossa raamit kunnan taloudelle ja toiminnalle. Talouden ja toiminnan toteutumisesta raportoidaan valtuustolle vuoden mittaan esimerkiksi kolmannes- tai neljännesvuosiraportein tai osavuositarkastuksin. Tarkastuslautakunnan tehtävänä on seurata valtuuston asettamien taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden toteutumista.

Tässä tutkimuksessa etsitään Kuhmon kaupungin johdon raportoinnin uudistamismahdollisuuksia asukasluvultaan Suomen kymmenen suurimman kunnan (Helsinki, Espoo, Tampere, Vantaa, Oulu, Turku, Jyväskylä, Kuopio, Lahti, Kouvola) raportointikäytänteistä alan teoriakirjallisuuteen peilaten.

### 1.1 Kohdeorganisaation esittely

Kuhmon kaupunki on hieman yli 9.000 asukkaan kunta Kainuussa entisen Oulun läänin kaakkoisosassa Venäjän rajalla. Kuhmon kaupunki kuuluu Kainuun sote -kuntayhtymään, jolta ostetaan sosiaali- ja terveystaloudelliset palvelut (pl. varhaiskasvatus) ja taloushallinnon tukipalvelut (osto- ja myynti- ja tulo-, kirjanpito, palkkahallinto, atk-tukipalvelut). Kuhmon kaupungilla on vajaat 400 työntekijää, joista kunnan taloushallinnossa työskentelee kaksi. (Jansson, haastattelu 2.5.2014.)

Kuhmon kaupunki raportoi kaupunginvaltuustolle neljännesvuosittain viimeisen raportin ollessa tilinpäätökseen sisältyvä toimintakertomus. Neljännesvuosiraportit sisältävät yhteenvedon raportointikauden talouden kehityksestä sekä vertailun edellisen vuoden vastaavaan raportointijakssoon, tulos- ja rahoituslaskelman, talousarvion toteutumisvertailun sekä toimialojen sanalliset raportit taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden toteutumisesta. Lisäksi talousjohtaja antaa tarvittaessa suullisia raportteja muun muassa kaupunginhallitukselle ja tarkastuslautakunnalle. (Jansson, haastattelu 2.5.2014.)

### 1.2 Tutkimuksen tavoite ja rajaus

Tutkimustyön päätavoitteena on etsiä keinoja Kuhmon kaupungin johdon raportoinnin uudistamiseksi. Raportointiin liittyvää strategiaosaa varten kartoitetaan julkishallinnossa käytössä olevia mittareita ja niiden soveltuvuutta kohdeorganisaatioon. Tutkimuksen tulokset konkretisoituvat lähinnä Kuhmon kaupungin neljännesvuosiraportoinnin uudistumisessa, mutta tuloksia voidaan hyödyntää julkishallinnon johdon raportoinnissa muualsakin.

### 1.3 Tutkimusaineisto ja -menetelmät

Tietoperustan luomiseksi perehdytään johdon raportointiin liittyvään kirjallisuuteen sekä Suomen Kuntaliiton antamiin suosituksiin.

Empiirinen tutkimus on toteutettu kvalitatiivisin menetelmin perehtyen asukasluvultaan Suomen kymmenen suurimman kunnan www-sivuilla julkaisemiin talousraportteihin. Tarkoituksena on saman toimialan hyvien käytänteiden etsiminen ja hyödyntäminen Kuhmon kaupungin raportoinnin kehittämisessä. Tutkimukseen mukaan otetut raportit ovat edellä mainituissa kunnissa alkuvuodesta 2013 ilmestyneitä talousraportteja. Lisäksi tutkimuksen kohteena ovat kyseisten kuntien strategia-asiakirjoihin sisältyvät mittaristot.

Tutkimusta täydentämään toteutettiin teemahaastattelu, jolla kartoitettiin Kuhmon kaupungin talousjohtajan näkemyksiä strategiasta, mittareiden luotettavuudesta ja niiden merkityksestä johtamisen apuvälineenä.

### 1.4 Tutkimuksen kulku ja rakenne

Raportoinnin uudistamista varten etsitään vastausta siihen millainen on hyvä raportti. Aiemmin julkishallinnon raportoinnista tutkimuksia ovat tehneet Maarit Tuononen (Sisäisen taloudellisen raportoinnin kehittäminen Räjähdelaitoksessa, Seinäjoen amk 2010) ja Vesa Kiljunen (Tasapainotettu mittaristo julkishallinnossa, Case: Savonlinnan kaupungin tekninen toimiala, Mikkelin amk 2009).

Lähdekirjallisuudesta etsitään hyvän ja informatiivisen raportoinnin mallia ja strategian mittariston laadintaan liittyvää tietoa. Julkishallinnon raportointia käsittelevät julkaisut ovat pääsääntöisesti ilmestyneet 2000-luvun alkupuolella kuten Lauslahden sekä Määtän ja Ojalan kirjoittamat teokset. Lisäksi tarkastellaan raportoinnin tehtäviä ja merkitystä strategisen johtamisen välineenä teoriaan perehtyen.

Raportointi kymmenessä maamme suurimmassa kaupungissa on kirjavaa. Osalla kunnista käytössä on kuukausiraportointi ja osalla neljännesvuosiraportit tai osavuositarkastukset. Tutkimukseen valikoidaan mahdollisuuksien mukaan neljännesvuosiraportteja. Tutkimuksessa mukana olevien kuntien raporttien sisältöä verrataan Lauslahden teorian mukaiseen malliin sekä Suomen Kuntaliiton suositukseen raportin sisällöstä. Tutkimuksen tuloksien pohjalta laaditaan ehdotus Kuhmon kaupungin neljännesvuosiraportin rungoksi. Lisäksi perehdytään edellä mainittujen kuntien strategia-asiakirjoihin sisältyviin mittareihin Määtän ja Ojalan strategisista näkökulmista esittämän teorian kautta. Tarkoituksena on tutkia muiden kuntien käyttämien mittareiden soveltumista Kuhmon kaupungille. Teemahaastattelun avulla kartoitetaan toimeksiantajan edustajan näkemyksiä strategiasta ja siihen liittyvistä mittareista, mittareiden merkityksestä johtamisen apuvälineenä sekä mittaamisen haasteista johtamisessa.

Tutkimus sisältää kuusi päälukua. Ensimmäisessä luvussa esitellään tutkimustyön tausta, tavoitteet, rajaus sekä tutkimuksen kulku ja työn raken-

ne. Toisessa luvussa tarkastellaan teorian perusteella johdon raportoinnin merkitystä, kehittämismahdollisuuksia ja strategiseen raportointiin sisällytettäviä asioita. Kolmannessa luvussa selvitetään tässä työssä käytetyt tutkimusmenetelmät. Neljännessä luvussa tarkastellaan asukasluvultaan Suomen kymmenen suurimman kunnan raporttien sisältöä teoriaan peilaten. Viidennessä luvussa teorian ja kuntien käytänteiden pohjalta on laadittu malli Kuhmon kaupungin johdon raportoinnin uudistamiseksi. Viimeinen luku sisältää tutkimuksen johtopäätökset sekä ehdotukset jatkotutkimusaiheiksi.



## 2 JOHDON LASKENTATOIMI JA RAPORTOINTI

Taloushallinnon raportit voidaan jakaa käyttötarkoituksensa mukaan kahteen ryhmään: ulkoisiin (lakisääteiset) ja sisäisiin (johdon) raportteihin. Lakisääteisiä raportteja ovat muun muassa kirjanpidosta saatavat tulos- ja rahoituslaskelmat sekä tase. Johdon raportoinnissa seurataan talousarvion ja ennusteiden toteutumista. (Lahti & Salminen 2008, 147–149.) Johdon raportit voidaan luokitella rutiiniraportteiksi kuten talousarvio ja toteutumisvertailu, rutiiniraporttien lisäksi muista lähteistä tietoa sisältäväksi osavuosikatsauksiksi, laskenta- ja tietojärjestelmistä räätylöidyksi ad hoc-raportteiksi tai talous- ja muita tilastoja sisältäviksi omalle organisaatiolle tärkeää tietoa sisältäviksi raporteiksi (Raudasoja & Johansson 2009, 24).

### 2.1 Ulkoinen ja sisäinen laskentatoimi

Yrityksen laskentatoimi jaetaan ulkoiseen ja sisäiseen laskentatoimeen. Ulkoisessa laskentatoimessa (yleinen laskentatoimi) tarkastelun kohteena on menneisyys, toteutuneet tiedot ja tilinpäätös ja sitä ohjaa lainsäädäntö. Sisäisessä laskentatoimessa (johdon laskentatoimi) tarkastelun kohteena ovat suunnitelmat, budjetit, ennusteet ja vertailu toteutuneeseen. Sisäisen laskentatoimen raportointikäytännöt ovat yrityskohtaisia. (Niskasaari 2010, 24–25.)

Sisäisessä laskentatoimessa voidaan apuna käyttää hyväksikäyttölaskelmia, jotka jaotellaan käyttötarkoituksen perusteella suunnittelu-, tarkkailu- ja informaatiolaskelmiin. Suunnittelulaskelmat ovat vaihtoehtolaskelmia parhaiden keinojen löytämiseksi. Tarkkailulaskelmien avulla seurataan eri tavoitteiden toteutumista ja informaatiolaskelmat tuottavat tietoa sidosryhmille. (Eskola & Mäntysaari 2006, 9.)

### 2.2 Johdon raportoinnista yleisesti

Johdon raportoinnin tehtävänä on kuvata miten on mennyt ja miksi, mihin olemme menossa sekä ulkoisten ja sisäisten tekijöiden vaikutusta niin nykyiseen tilanteeseen kuin tulevaankin. Raportointi voidaan jakaa tulevaisuuspainotteiseen strategiseen raportointiin (neljännesvuosiraportit) ja nykytilannetta kuvaavaan operatiiviseen raportointiin (kuukausiraportit). (Ahola & Lauslahti 2005, 173–174.) Talousraportoinnilla seurataan talouden toteutumista, mutta sen tueksi tarvitaan toiminnallisia tuloksia koskevaa seurantatietoa. Tuloksellisuuden perusta on resurssien oikea mitoitus ja tekemisen kohdistaminen oikeisiin asioihin. Myös julkishallinnossa on syytä kiinnittää huomiota tekemisen yhteyttä tuloihin ainakin sen koskessa laskutettavaa työtä. (Raudasoja & Johansson 2009, 18–19.)

Talousjohtamisen osa-alueita ovat suunnittelu, joka sisältää budjetoinnin, investointilaskelmat, tuloskortit sekä toteuttamisen ja valvonnan. Talousjohdon tehtävänä on valvoa suunnitelmien ja tavoitteiden toteutumista sekä analysoida ja raportoida niistä esimerkiksi kuukausittain. (Järvenpää, Länsiluoto, Partanen & Pellinen 2010, 14–15; Raudasoja & Johansson 2009, 190.) Talousjohtamisen rooliin kuuluvat osallistuminen strategia-

prosessiin, toiminnan ja talouden suunnittelu, kustannusten tunnistaminen, kannanotto investointeihin, talouden seuranta ja raportointi, tunnuslukuvertailut, sisäinen valvonta ja riskienhallinta, hinnoitteluperiaatteet sekä talouden johtamisjärjestelmästä huolehtiminen. (Raudasoja & Johansson 2009, 191–194.)

### 2.3 Julkishallinnon johdon raportointi

Kunnan johtamistyössä raportointi toimii valtuuston, hallituksen ja operatiivisen johdon työkaluna seurattaessa strategian, taloussuunnitelman ja talousarvion toteutumista tavoitteineen. Talousarvion sitovien tavoitteiden toteutumisen seuraaminen tapahtuu vähintäänkin kuukausittain tehtävällä raportoinnilla. (Lauslahti 2003, 326.)

Julkishallinnossa tuloksellisuutta voidaan seurata tuloskortteja apuna käyttäen. Tulostietojen mittareita voivat olla tulevaisuuden hallintaan, aikaansaannoksiin ja resursseihin liittyvät seikat. Tavoiteasetantaa määriteltäessä kannattaa hyödyntää saman alan muilta organisaatioilta saatavaa vertailutietoa ja hyviä käytänteitä. Tulostietojen avulla esimiehet voivat seurata oman vastualueensa tavoitteiden toteutumista. (Raudasoja & Johansson 2009, 21–22.)

Taloudelliset raamit julkishallinnossa asettaa poliittiset päätöksentekijät ja esimiesten tehtävä on panna päätökset täytäntöön. Valtion ja kuntien ohjaus- ja johtamisjärjestelmien muutokset ovat tuoneet esimiehille entistä enemmän valtaa ja vastuuta toiminnan taloudellisuudesta, mutta samalla tilivelvollisuuden varojen käyttämisestä poliittisille päättäjille (Raudasoja & Johansson 2009, 26–27.) Kirjanpitolausluseen kuntajaosto antaa ulkoista kirjanpitoa koskevat kunnallisiin pohjautuvat yleisohjeet kuntien taloushallinnon hoitamiseksi (Raudasoja & Johansson 2009, 178). Talousarviovuoden aikana toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumista seurataan kolmen, neljän kuukauden välein (Suomen Kuntaliitto 2011, 60).

Kunnan hallinto- ja johtosäännöt määrittävät muun muassa talouden johtamiseen liittyvät valta- ja vastuut. Raudasojan ja Johanssonin (2009, 179) mukaan kunnan taloussäännössä annetaan sitovat ohjeet talouden hoidossa noudatettavista yleisperiaatteista, toiminnan ja talouden suunnittelusta sekä seurannasta, rahatoimen hoitamisesta, kunnan sijoitustoiminnasta, laskentatoimen hoitamisesta, sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnasta sekä eri toimielinten ja viranhaltijoiden oikeudesta antaa tarkempia ohjeita kunnan taloushoidosta. Käytännössä tarkentavat ohjeet antaa talousjohtaja.

Hallintokuntien on seurattava oman yksikön taloutta ja toimintaa koskevia raportteja säännöllisesti. Tällöin havaitaan mahdollisimman ajoissa poikkeamat toteutuksessa ja korjaaviin toimenpiteisiin voidaan ryhtyä ajoissa. (Raudasoja & Johansson 2009, 193.)

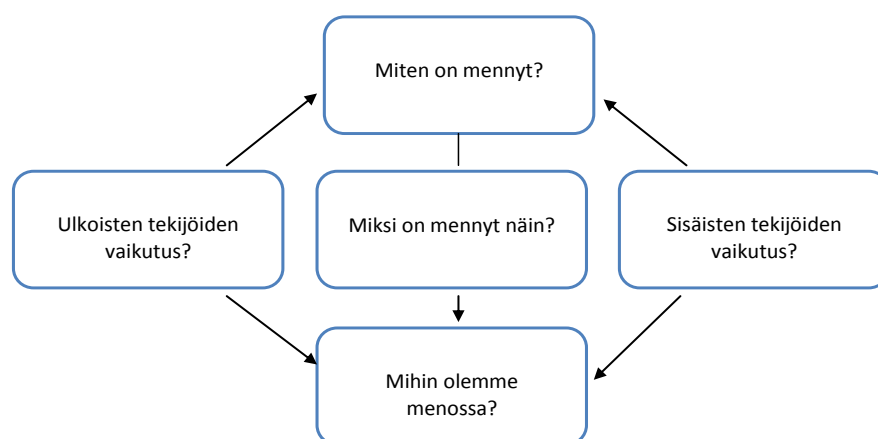
## 2.4 Raportoinnin tehtävät ja sisältö

Toimivan raportointijärjestelmän suunnittelu ja toteuttaminen kuuluvat ylimmälle johdolle. Raportoinnin kehittämisen kannalta keskeisiä kysymyksiä ovat mm. tarvittavan tiedon luotettavuus, kattavuus ja jatkuvuus, raportin sisältö, ulkoasu ja ajoitus, jakelutapa käyttäjille, yhteys johtamisjärjestelmään sekä tiedon käsittely ja analysointi. Edellytyksiä toimivalle raportoinnille ovat oleellinen ja oikea tieto, oikea-aikaisuus, ymmärrettävyys ja tiedon käyttäjän kohtaaminen. (Raudasoja & Johansson 2009, 23.)

### 2.4.1 Raportoinnin tehtävät

Raportoinnin tehtävä on osana organisaation ohjaus- ja kehittämisjärjestelmää auttaa analysoimaan talouteen ja tavoitteiden toteutumiseen liittyvää tietoa. Raportoitavien tietojen tulee olla oikein, oleellisia ja oikea-aikaisia, jotta tavoitteiden saavuttamiseen reagointi ja tulevan kehityksen ennakointi ovat mahdollista. Toteutuman osalta merkityksellisiä ovat niin ulkoiset kuin sisäiset seikat, jotka ovat johtaneet havaittuun kehitykseen. Tulevaisuuden ennakoinnissa kiinnitetään huomiota seikkoihin, joiden avulla toimintaa voidaan muuttaa. (Raudasoja & Johansson 2009, 22–23; Ahola & Lauslahti 2000, 316.)

Johdon raportoinnin tehtävänä on kuvata, miten asetetut tavoitteet saavutetaan ja miten niiden saavuttaminen varmistetaan ja se kuvastaa myös, miten johto on onnistunut oman vastuunsa hoitamisessa. Seurantaraportointiin voidaan sisällyttää muun muassa taloustiedot, palvelujen laatu, asiakastyytyväisyys sekä työtyytyväisyys ja osaamisen kehittäminen. (Lauslahti 2003, 327–328). Johdon raportoinnin tehtävät on tiivistettynä seuraavassa kuviossa 1. Raportissa tarkastellaan sisäisten ja ulkoisten tekijöiden vaikutusta menneeseen raportointikauteen, analysoidaan saatuja tuloksia sekä ohjataan toimintaa kohti tavoitetta.



Kuvio 1. Johdon raportoinnin tehtävät (Lauslahti 2003, 327)

## 2.4.2 Raportoinnin sisältö

Johdon eli strategisen tason raportointi sisältää muun muassa tuloslaskelman, rahoitusraportit, taseen sekä käytössä olevat mittaristot ja tunnusluvut (Ahola & Lauslahti 2000, 319). Seurattavia ei-taloudellisia asioita ovat muun muassa asiakastytyvyisyys, reklamaatioiden määrä, ilmapiirimittari, sairauspoissaolojen määrä, aloitteiden lukumäärä, käyttöasteet ja laatu (Niskasaari 2010:167).

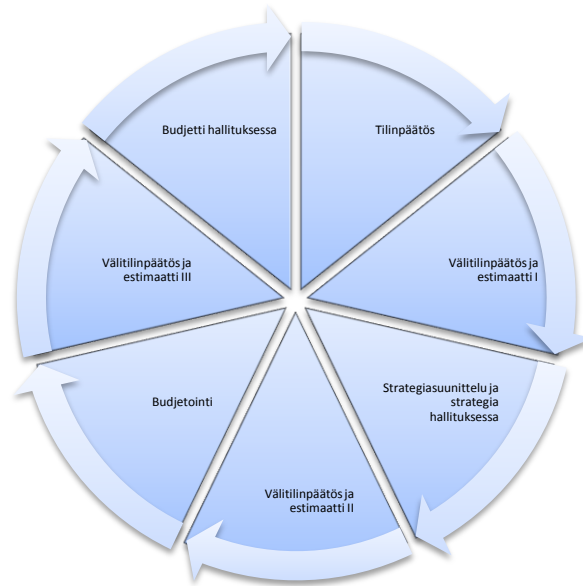
Lauslahden (2003, 328) mukaan raportti voi sisältää seuraavat kohdat:

- 1) Yleinen osa
  - tarkastelukauden tapahtuminen analysointi sekä yhteenveto sitovien tavoitteiden toteutumisesta
- 2) Strategiaosa
  - menestystekijämittarit, strategisten päätösten seuranta sekä investoinnit
- 3) Talousosa
  - talouden kehitys (tulos, maksuvalmius, vakavaraisuus, kehityksen terveys)
  - talousarvion tavoitteiden toteutuminen (tulos, tase, rahoitus, investoinnit)
  - tulos toimialoittain
- 4) Heikot signaalit, mahdollisuus- ja riskianalyysi sekä toimenpideehdotukset
- 5) Muut raportit
  - henkilöstötilinpäätös, ympäristötilinpäätös, kuntalaistilinpäätös.

Ajallisesti raportointi ulottuu menneisyydestä (tavoitteiden ja toteutumien erot ja analyysit) nykytilanteen (operatiivisen päivittäistoiminnan johtaminen) kautta tulevaisuuteen (ennakoiva toiminnan johtaminen). (Ahola & Lauslahti 2000, 321.)

## 2.5 Taloussuunnittelu ja raportoinnin vuosikello

Budjetoinnin suunnittelu aloitetaan yleensä elokuussa ja talousarvio hyväksytään marraskuussa. Budjetoinnin rinnalla seurataan tavoitteiden toteutumista ja tarkennetaan tavoitteita todennäköisen tuloksen suuntaan (estimaatti = tarkentava tavoite). Strategiasuunnittelu edeltää budjettisuunnittelua ja tapahtuu keväällä, kun suunnitellaan lähivuosien investointitarpeita, niiden ajankohtaa sekä rahoitustarvetta. Vuosikellossa (kuvio 2) tilinpäätös sijoittuu tammikuulle, välitilinpäätökset huhti-, heinä- ja syyskuulle. (Järvenpää ym. 2010, 261.)



Kuvio 2. Yrityssuunnittelun ja raportoinnin vuosikello (Järvenpää ym. 2010, 261)

### 2.6 Kuukausi- ja neljännesvuosiraportit

Kuukausiraportoinnilla talousjohto voi jakaa johtoryhmälle analyyttistä tietoa taloustilanteen kehittymisestä. Raportointi voi perustua pelkästään mittaristoon ja signaaleihin tai koostua laajemmasta kokonaisuudesta, esimerkiksi tekstiosa, tulokorttiosa, talousosa jne. (Ahola & Lauslahti 2005, 192.) Kuukausiraportoinnissa taloutta tarkastellaan yksityiskohtaisemmin, kun taas neljännesvuosiraportissa kootaan yhteen kolmen viimeisen kuukauden toiminta sekä talouden toteutumisennuste. Lisäksi siihen voidaan sisällyttää myös strategian seuranta. (Ahola & Lauslahti 2005, 176.)

Perinteinen raportointi on pohjautunut budjetti- ja tunnuslukuseurantaan. Käytännössä on verrattu sekä edellistä kautta että loppuvuotta budjetoi- tuun ja analysoitu positiivisten tai negatiivisten erojen syitä. Kuukausira- portoinnissa korostuu tuloksen ja sen erien seuranta sekä rahoituslaskel- man toteutuminen. (Ahola & Lauslahti 2000, 337.) Kuukausiraporttiin si- sältyvät tuloslaskelma ja budjettivertailu auttavat sekä ylintä johtoa että koko organisaatiota taloudellisten tavoitteiden toteutumisen seuraamises- sa. Raportointi sisältää säännöllisin väliajoin samalla tavalla raportoivat tunnusluvut ja tunnuslukuvertailut ja se koostuu kolmesta osa-alueesta: kannattavuuden seuranta tuloraportoinnin avulla, maksuvalmiuden seu- ranta rahavirtalaskelmien avulla ja strategisen suorituskvyn kehityksen seuranta ei-rahamääräisiä mittareita käyttäen esimerkkinä strategiset tun- nusluvut. Kannattavuutta kuvaavissa raporteissa toteutunutta tulosta verra- taan sekä edellisten kuukausien toteumaan että budjetoiuihin määrärahoi- hin. Lisäksi raporttiin voidaan sisällyttää mm. pääoman käytön tehokkuu- desta kertovia tunnuslukuja ja toteutumat tulosityksiköittäin ja kustannus- paikoittain. Pääomien sitoutumista liiketoimintaan, mm. myyntisaamiset, voidaan seurata osana kuukausiraportointia. (Järvenpää ym. 2010, 262.)

Edellä mainittujen kuukausi- ja neljännesvuosiraporttien lisäksi voidaan käyttää ns. Ad hoc –raportointia projektimaisesti ongelmakohtien ratkaisemisessa (Järvenpää ym. 2010, 264).

## 2.7 Raportoinnin kehittäminen

Järvenpään ym. (2010, 265) mielestä taustalla olevan valmistelutyön vaativuus huomioon ottaen, raportointi on useimmiten syytä pitää taloushallinnon ammattilaisen tehtävänä. Edelleen Järvenpään ym. (2010, 264) mukaan raportoitavalle tiedolle asetettavia kriteerejä ovat oikeellisuus, neutraalius, vertailukelpoisuus ja todennettavuus. Raporttia on voitava pitää luotettavana eikä tekijöiden (johto, työntekijät jne.) omat intressit saa vaikuttaa neutraaliutta heikentävästi. Raportoitavat tiedot ovat vertailukelpoisia, kun samat mittarit ovat pitkään käytössä. Todennettavuusvaatimus täyttyy, kun raportoitavia asioita mitataan ja dokumentoidaan luotettavalla tavalla.

Sekä Niskasaari (2010, 165) että Järvenpää ym. (2010, 264) esittävät, että raportoinnin kehittämistä suunniteltaessa tulee sopia:

- mitä raportoidaan ja miksi
- mitä seurataan yritys-, yksikkö- tai yksilötasolla
- millä mittareilla ja menetelmillä seurataan
- miten ja milloin raportoidaan.

Raportoitavien asioiden osalta tärkeimpinä seikkoina Järvenpää ym. (2010, 264) pitävät kannattavuutta ja olennaisuutta. Yrityksen taloudesta ja sen kehityksestä raportoidaan monipuolisesti strategian toteutumisella täydentäen. Olennaisuutta arvioitaessa tulee päättää, mitä raportteihin sisällytetään ja kuinka usein raportoidaan. Aholan ja Lauslahden (2000, 327) mielestä raporttien luotettavuuteen vaikuttavat muun muassa saadun tiedon oikeellisuus ja tiedonkeruumenetelmät. Luotettavuutta parannetaan tarkistuslaskelmien avulla. Järvenpään ym. (2010, 264–265) mukaan oikea-aikaisuus ja esitystavan selkeys huomioon ottaen raportointijakso voi olla päivä, viikko, kuukausi, neljännesvuosi tai vuosi. Raportit voidaan toimittaa paperitulosteina tai sähköisesti ja ne on käsiteltävä sovitusti esimerkiksi johtoryhmän kuukausikokouksessa, tuotantotiimin viikkokokouksessa tai myynnin kuukausipalaverissa.

Toimintasuunnitelmat tulee laatia konkreettisiksi ja helposti seurattaviksi: Suunnitelmassa tulee kuvata mitä tavoitellaan, mitä tehdään, miten toteutusta mitataan, mihin mennessä tehdään ja kuka vastaa. Esimerkkinä tästä seuraava taulukkopohja (taulukko 1), jossa tavoitteen saavuttamiseksi määritellään toimenpiteet sekä mittarit, millä toimenpiteen toteutumista mitataan ja niiden lisäksi aikataulu ja vastuu. (Niskasaari 2010, 166.)

Taulukko 1: Toimintasuunnitelma (Niskasaari 2010, 166)

Tavoite	Toimenpide/tekeminen/ projekti	Mittari		Aikataulu	Vastuu
		Nyt	Tavoite		

Ylimmän johdon raportoinnin laajuus ja tarkkuus muodostuu koko yrityksen tuloksesta ja toiminnasta menemättä kovin yksityiskohtaiselle tasolle. Raportointi noudattaa budjetointitasoa ja se kohdentuu yrityksen kriittisiin menestystekijöihin, visioihin, strategioihin, tavoitteisiin ja ulkoisiin tekijöihin. (Ahola & Lauslahti 2000, 324.)

Hyvä raportti on ulkoasultaan selkeä ja helppolukuinen ja se voi koostua taulukoista, grafiikasta, mittaristosta ja tekstistä. Sisällöltään raportti koostuu olennaisista asioista otsikkojen, mittayksikköjen ja ajanjaksojen ja poikkeamien erottuessa selkeästi. Raportin alkuun sijoitetaan lyhyt yhteenveto-osa, joka sisältää tärkeimmät tunnusluvut, mittarit sekä tilanneanalyysin. Raportti on päivättävä, ja jakelu laitettava näkyviin. (Ahola & Lauslahti 2000, 325.) Samansuuntaisesti kirjoittaa myös Vilkkumaa (2005, 425–427) ja esittää, että raportin seurantatietojen tulee olla ymmärrettävää, helppolukuista, sisällöltään oikeaa ja oikea-aikaista sekä oikeamääräistä ja kohtaannon tulee olla oikea. Edellä mainittu tarkoittaa, että raportin uudistaminen tulee toteuttaa tarvelähtöisesti käyttäjät huomioiden. Käyttäjät on syytä ottaa mukaan esimerkiksi strategian mittareiden laadintaan. Luke-mishelpous tarkoittaa raportin käyttäjän kannalta sitä, että hän osaa tukita raporttia eikä raportti uuvuta lukijaa liialla tietomäärällä. Oikeaa tietomäärää pohdittaessa ennakoivan tiedon merkitys on suurempi kuin historiaan suuntautuvan tiedon. Hyvässä raportissa käyttäjä saa päätöksenteon tueksi riittävästi niin määrällistä kuin laadullistakin tietoa.

Raportointia uudistettaessa testiraportit pienellä käyttäjäryhmällä antavat tietoa raportin sisällön, ulkoasun, ajoituksen ja jakelun toimivuudesta (Ahola & Lauslahti 2000, 326). Testauksen lisäksi on määriteltävä raporttien jakelukanavat. Sähköisten raporttien jakelukanavia ovat raporttiportaalit, sähköpostijakelu sekä itsepalveluperiaatteella tapahtuva käyttäjäoikeuksiin ja tarpeeseen perustua seuranta. Portaalia tai itsepalvelumallia käytettäessä raportin käyttäjän on tiedettävä muun muassa onko kausi suljettu. Käyttäjän itse ottaessa raportit lisäksi oleellista on riittävä käyttötaito, jotta raportit sisältävät tarvittavat tiedot. (Lahti & Salminen 2008, 149–150.)

## 2.8 Strategia ja tasapainotettu mittaristo osaksi raportointia

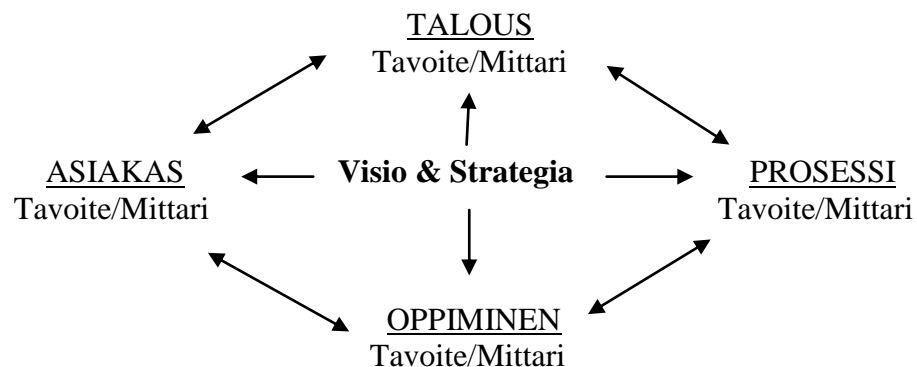
Kuten tämän opinnäytetyön luvussa 2.4.2 mainitaan, Aholan ja Lauslahden (2000, 319) mukaan johdon eli strategisen tason raportointiin voidaan sisällyttää muun muassa tuloslaskelma, rahoitusraportit, taseen lisäksi käytössä olevat mittaristot ja tunnusluvut. Aholan ja Lauslahden (2000, 135) mukaan menestystekijämittaristo pohjautuu visioon ja strategiaan ja sisältää asiakas-, taloudellisuus- ja tehokkuus sekä organisaation oppimisen näkökulmat. Tasapainotettua mittaristoa (Balanced Scorecard) käytetään

ohjaamisen ja valvonnan työkaluna painopisteen ollessa proaktiivisessa johtamisessa. Mittaristo pohjautuu yrityksen strategiaan ja visio on ja niistä johdettuihin kriittisiin menestystekijöihin. (Ahola & Lauslahti 2000, 328–329.)

Tasapainotettu mittaristo koostuu taloudellisesta, toiminnallisesta, asiakas-, uusiutumis- ja henkilöstönäkökulmista. Taloutta kuvaavina mittareina käytetään tunnuslukuja sekä kasvu- ja käyttökateprosentteja, liikevaihtoa ja tuottojen suhdetta kustannuksiin. Toiminnallisia mittareita ovat mm. toimitusaste, kiertonopeus ja kustannukset per tilaus. Uusiutumisenäkökulmaan liittyvät muun muassa tuotekehitys/myynti, tarjoukset sekä sopimus- ja tilauskanta. Henkilöstön mittareina ovat vaihtuvuus, osaamisaste, tyytyväisyys ja sairauspoissaolo. (Ahola & Lauslahti 2000, 332.)

### 2.8.1 Hyvän mittariston kriteerit

Alun perin Robert S. Kaplan ja Davit P. Nortonin kehittämässä tasapainotetussa mittaristossa tai tulokortissa strategiasta käsin johdetaan neljä näkökulmaa: talous, asiakkuus, prosessi ja oppiminen, kuvio 3 (Lehtonen 2007, 270.) Määtän ja Ojalan (2002, 53) mukaan julkishallinnossa strategia muodostuu toiminta-ajatuksista ja visiosta näkökulmina kansalainen ja poliittinen päätöksentekijä, resurssien hallinta ja talous, organisaation suorituskyky ja toimivuus sekä työyhteisön ja henkilöstön näkökulma.



Kuvio 3. Perinteisen Balanced Scorecardin näkökulmat.

Tasapainotettua tulokortistoa on kritisoitu harhaanjohtavaksi, koska yksiselitteistä tasapainoa mittareiden kesken ei voida määrittää olosuhteiden ja tilanteiden vaihdellessa. Kaplan ja Nortonin ajatuksena on ehkä ollut saada aikaan myönteinen mielikuva kortistoa kohtaan. (Lehtonen 2007, 274.)

Suorituksen mittaamista kuvaavan tulokortin näkökulmina voidaan käyttää taloutta, asiakkuutta, sisäisiä prosesseja sekä oppimista ja kasvua. Muina kriteereinä voivat olla henkilöstönäkökulma, yhteiskuntavastuullisuus tai ympäristön näkökulma. Tulokortin mittareiden avulla ohjataan toimintaa strategian toteuttamiseksi. Jotta mittarit ohjaisivat toimintaa haluttuun suuntaan, niiden määrittämisessä ei tule valita tärkeiden mittauskohteiden sijasta helpoimmin mitattavissa olevia asioita. Esimerkiksi oppimista ja kasvua mitattaessa tärkeämpää olisi mitata osaamisen kehitty-



mistä kuin koulutuksiin osallistumisaktiivisuutta. (Partanen 2007, 251–252.)

Partasen (2007, 280) mukaan mittariston sopivuutta tulee arvioida säännöllisesti ja siihen tulee sisällyttää pysyvien mittareiden lisäksi vaihtuvia mittareita. Hyvän mittarin ominaisuuksia ovat

- linkitys sekä strategiaan että muihin mittareihin (olennaisuus)
- mittaa sitä, mitä on tarkoitus mitata (oikeellisuus)
- herkkyys ja ennustettavuus
- selkeä, ymmärrettävä ja luotettava
- tiedot kohtuullisen helposti ja tehokkaasti kerättävissä
- mahdollisuus variaatioihin eri organisaatiotasolla
- integrointimahdollisuus palkkiojärjestelmään.

Partasen (2007, 282–283) mielestä tulokorttiin sisällytettävien taloudellisten mittarien tulee olla yrityksen koko toiminnan keskeisiä tavoitteita tukevia. Edellä mainittuja mittareita ovat maksuvalmius, kannattavuus ja vakavaraisuus. Edelleen Partasen (2007, 286) mukaan asiakasnäkökulmaan liittyviä laadukkaan palvelun kriteerejä (Grönroos 2001) ovat henkilöstön ammattimaisuus ja taidot, henkilöstön asenteet ja käyttäytyminen, lähestyttävyyys ja joustavuus, luotettavuus, palvelumaisema sekä maine ja uskottavuus. Prosessinäkökulman mittariesimerkkinä Partanen (2007, 289) mainitsee prosessin kehittämiseen liittyvän parhaiden käytäntöjen jakamisen päämääränä organisaation oppimistavoitteet. Oppimisen ja kasvun näkökulman Partanen (2007, 291–292) jakaa kolmeen aineettoman varallisuuden pääomatyypin: henkilöstö-, rakenne- ja suhdannepääoma. Koulutuksen vaikuttavuutta mitataan koulutuksen tuloksien ja sovellettavuuden näkökulmasta. Koska laadullisia tekijöitä on vaikea saada kvantitatiivisen mittaamisen osa-alueiksi, voidaan käyttää indeksiä koulutustasoa, kokemusta, kyvykkyyttä, osaamistasoa ja osaamispääomaa. Osaamispääoma koostuu edellä lueteltujen lisäksi toiminnan laadusta ja tuloksellisuudesta.

## 2.8.2 Julkishallinnon mittaristo

Kunnissa on otettu käyttöön johtamismalli, joka pohjautuu menestystekijämittaristoon (Balanced Scorecard). Strategiasta johdetulla mittaristolla yhdistetään sekä toiminnalliset että taloudelliset mittarit ja sitä hyödynnetään tulevaisuuden suunnitelmissa, vuosisuunnitelmissa sekä operatiivisissa suunnitelmissa. Mittaristo voidaan liittää näkyväksi osaksi raportointia ja sen avulla toteutetaan suunnitelmia ja sitä käytetään apuvälineenä kehityskeskusteluissa osaamisen kasvattamiseksi (Lauslahti 2003, 159.)

Mittaristo linkittyy kunnan eri johtamisalueisiin ja sitä kautta vastuuhenkilöihin. Taloudellinen näkökulma liittyy talouden johtamiseen, kuntalaisnäkökulmasta vastaa hallitus ja valtuusto, toiminnasta ja sen parantamisesta operatiiviset johtajat ja henkilöstönäkökulmasta sekä henkilöstöpäällikkö että toimialojen esimiehet. (Lauslahti 2003, 159–160.)

### 2.8.3 Tasapainotettu arviointi kunnan johtamisen välineenä

Kaplanin ja Nortonin (1996) liikeyritysten strategisen johtamisen (BSC) alkuperäismallin pohjalta on julkiseen toimintaympäristöön sovitettu oma nelikenttämalli. Julkishallintoon sovelletussa tasapainotetun mittariston mallissa on asiakasnäkökulman subjektiivisten palvelutarpeiden kuten ystävällinen palvelu, viihtyisä ympäristö jne. lisäksi huomioitava objektiiviset palvelutarpeet, esimerkiksi fyysinen avun tarve. Koska palvelut tuotetaan verovaroin, mukana on myös yhdenvertaisuuden vaade. Hyvinvointivaikutukset kuten palvelujen vaikuttavuus, riittävyys ja kohdennettavuus vastaavat yrityksen kannattavuus- ja markkinaosuustavoitteita. Parempi laatu ei suoraan merkitse kustannusten nousua tai laskua. (Lumijärvi 1999, 11.)

Lumijärven (1999, 13–14) mukaan tuloksellisuuden kannalta olennaiset seurattavat ja mitattavat alueet ovat seuraavat asiat:

- palvelujen vaikuttavuus, riittävyys, kohdennettavuus
- palvelujen laatu, saatavuus, asiakkaiden tyytyväisyys sekä palveluyksiköiden keskinäinen yhteistyö
- prosessien sujuvuus, taloudellisuus ja tuottavuus
- henkilöstön osaaminen, innovatiivisuus, jaksaminen ja viihtyvyys.

Aholan ja Lauslahden (2000, 341) mukaan mittaristoa määriteltäessä voidaan hyödyntää ns. ulkoista benchmarkingia eli verrata oman yrityksen tunnuslukuja ja toimintaa kilpailijan tai muun samanlaisen yrityksen toimintaan.

### 2.8.4 Tasapainon onnistuminen

Balanced Scorecardin pohjalta on kehitetty julkishallintoon sopivampi tasapainoisen onnistumisen malli. Tasapainoinen onnistuminen eroaa BSC-mallista siten, että toiminta-ajatus strategisine vastuineen yhdessä vision kanssa ovat strategiaperusta. Strategiset näkökulmat perustuvat julkishallinnon tuloksellisuuteen, laatuun sekä henkilöstön osaamiseen kilpailutekijöinä. Menestystekijät ja niiden arviointikriteerit tavoitteineen syntyvät osallistavassa tulostmatriisityöskentelyssä. (Määttä & Ojala, 2002, 51–52.)

Tasapainoinen onnistumisstrategia sisältää neljä strategista näkökulmaa ja niiden keskinäinen yhteys on organisaation onnistumisen edellytys (Määttä & Ojala 2002, 58.):

- kansalaisen ja poliittisen päätöksentekijän näkökulma (onnistumisodotukset);
- organisaation suorituskyvyn ja toimivuuden näkökulma (toiminnot ja rakenteet);
- resurssien hallinnan ja talouden näkökulma (taloudellisuus ja tuottavuus); ja
- työyhteisön ja henkilöstön näkökulma (työkyky ja osaaminen).

Kriittiset menestystekijät perustuvat strategiaan näkökulmiin ja niissä onnistuminen tai epäonnistuminen vaikuttaa organisaation menestymiseen niin lyhyellä kuin pitkällä aikajänteellä. Määtän ja Ojalan (2005, 62) mu-

kaan kriittiset menestystekijät vastaavat kysymykseen, missä asioissa organisaation on ehdottomasti onnistuttava, jotta se toteuttaa toiminta-ajatus ja etenee vision suuntaan.

Arviointikriteerien avulla etsitään mittareita, välineitä tai keinoja, joilla onnistutaan kriittisten menestystekijöiden toteuttamisessa. Arviointikriteerit kuvaavat sitä, mitä tulisi saada aikaan tai mikä vaikuttaa aikaansaannoksiin. Henkilöstön osallistamisella arviointikriteerien määrittelyyn on vaikutusta tulokselliseen toimintaan. Tulostavoitteet kuvaavat lyhyen aikavälin tavoitetilaa, jolla edetään strategian osoittamaan suuntaan. Tulostavoitteiden laadullisten ominaisuuksien (haastavuus, ymmärrettävyys, hyväksyttävyys) määrittelyssä kiinnitetään huomiota henkilöstön sitouttamiseen tavoitteeseen ja sen toteuttamiseen. (Määttä & Ojala 2002, 64.)

Määttä ja Ojalan (2002, 66) mukaan tasapainotus on keskeinen elementti strategiaprosessissa ja haasteena on löytää selkeitä kytkentöjä sekä tasapaino strategiaperustan (toiminta-ajatus ja visio) valittujen näkökulmien menestystekijöiden välille.

Edellä esitellyt tasapainoisen onnistumisen prosessiin liittyvät seikat ovat kuvattuna tiivistetysti seuraavassa taulukossa 2.

Taulukko 2: Tasapainoisen onnistumisen osatekijät

Strategiset näkökulmat	Kriittiset menestystekijät	Arviointikriteerit	Tavoitetaso
<ul style="list-style-type: none"> <li>• vaikuttavuus</li> <li>• prosessit</li> <li>• resurssit</li> <li>• uudistuminen</li> </ul>	asiat, joissa on ehdottomasti onnistuttava (2-5 kpl/näkökulma)	laadullinen tai määrällinen tavoite kriittisen menestystekijän toteutumisesta	min ... max tavoitetila, lyhyellä aikavälillä

Kun strategiakarttaa sovelletaan julkishallintoon, kyse ei ole kilpailusta muiden kaupunkien kanssa, vaan arvolupauksista. Taulukon 3 esimerkki-kaupungissa kriittisiä menestystekijöitä ovat asiakastyytyväisyys, kehityshakuinen henkilöstö, tehokas toiminta eri toimintojen välillä sekä kohtuullinen verokanta. Kriittisten menestystekijöiden saavuttamiselle on asetettu mittarit ja edelleen niille tavoitearvot. Mittaristo voidaan viedä käytäntöön sellaisenaan ja se soveltuu kohtalaisen hyvin eri hallinnonaloille. (Vilkumaa 2007, 371–372.)

Taulukko 3: Mittaristoesimerkki (Vilkkumaa 2007, 372)

<b>KRIITTISET MENESTYSTEKIJÄT</b>	
Mittari	Tavoitearvo
<b>ASIAKASTYYTYVÄISYYS</b>	
<b>Asiakasulottuvuus</b>	
Asiakastyytyväisyys	x % erittäin tyytyväisiä/melko tyytyväisiä
Kuntaan muuttaneita kpl	asukasmäärän kasvu x %/vuosi uusia yrityksiä x kpl/vuosi uusia työpaikkoja x kpl/vuosi
<b>KEHITYSHAKUINEN HENKILÖSTÖ</b>	
<b>Kehitysulottuvuus</b>	
Henkilöstön hyvinvointi	x % erittäin tyytyväisiä/melko tyytyväisiä
Tiimitoiminnan taso	x % kokee erittäin hyväksi/melko hyväksi
Asiakkaan osallistuminen asiakasprosessiin	x % osallistuu aktiivisesti/kohtalaisesti
<b>TEHOKAS TOIMINTA ERI TOIMINTOJEN VÄLILLÄ</b>	
<b>Sisäisen toiminnan ulottuvuus</b>	
Vaikuttavuus kuntalaisten elämään	x % kokee vaikuttavuuden suureksi/ kohtalaiseksi
Toimintojen yhteensovittamisen aste	yhteensovittamistiimit toimivat kaikissa yksiköissä  asiakkaan yhteydenotto vain yhteen toimi- jaan x % asiakastilanteissa päättösten teko aika max. x päivää
Päätökset tehdään tehokkaasti	
<b>KOHTUULLINEN VEROKANTA</b>	
<b>Taloudellinen ulottuvuus</b>	
Verokanta ja maksut	verokanta alle keskimääräisen tason maksut väh. X % alle keskimääräisen tason
Velkarasitus/asukas	velkarasitus/asukas max. x euroa

Suomen Kuntaliiton verkkojulkaisussa Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja –suunnitelma (2011, 12–13) suositetaan talousarvion tavoitteiden asettamista siten, että asetetut tavoitteet tulisi olla mitattavissa joko määrällisesti tai laadullisesti. Suomen Kuntaliiton mukaan investoinnit ovat mitattavissa sekä euromääräisesti että toteutumisajankohdan mukaan. Kunnan asemaa ja aluetta koskevia strategisia tavoitteita kuvaavia muuttujia ovat kyseisen toimialan yritysten lukumäärä kunnassa tai toimivien yritysten osuus toimialan markkinaosuudesta. Väestövaikutuksiin liittyviä tavoitteita voidaan mitata syrjäytymisen estämisestä tai koulutustason nostamisesta kuvaavilla sekä määrällisillä että laadullisilla suureilla. Vaikuttavuustavoitteen toteutumisesta määrällisesti voidaan määritellä asukkaiden hyvinvointiin liittyvillä arvioinneilla kuten työllistyminen, tutkinnon suorittaminen tai sairauden parantuminen. Vastaavasti laadullisia vaikutuksia voidaan mitata asiakaskyselyiden perusteella esimerkiksi tyytyväisyys kunnan järjestämän palvelun laatuun asteikolla 1–5. Palvelujen saatavuutta kuvaavat määrälliset mittarit ovat palvelun odotusaika, hoitojonon pituus tai tiettyyn koulutustasoon johtavan opiskelupaikan tarjonta. Tuotantotavoitteiden toteutumisen mittareita ovat tuotantotekijä-, kapasiteetti-, suorite- tai tuotemäärät sekä niistä johdetut suorite- tai tuotekohtaiset yksikkökustannukset ja tuottavuutta ja kannattavuutta kuvaavat tunnusluvut.

### 3 TUTKIMUKSEN TOTEUTTAMINEN

Opinnäytetyön tutkimusosa on kvalitatiivinen eli laadullinen. Tiedonkeruu tapahtuu dokumenteista ja tutkimusmenetelmänä on sisällönanalyysi. Analysoitavina ovat asukasluvultaan Suomen kymmenen suurimman kunnan vuoden 2013 alkupuolella netissä julkaisemat neljännesvuosi- tai kuukausiraportit tai osavuositarkastukset sekä strategia-asiakirjoista löytyvät mittaristot. Analysointi tapahtuu teorialähtöisesti eikä siinä pyritä tilastolliseen yleistykseen, vaan löytämään mallisesimerkkejä raportointikäytännöistä. Lisäksi teemahaastattelun menetelmin kartoitetaan opinnäytetyön toimeksiantajan edustajan näkemyksiä strategiasta ja mittareiden käytöstä johtamisen apuvälineenä.

#### 3.1 Aineistonkeruumenetelmät

Laadullisen tutkimuksen yksi aineiston keruumenetelmistä on tiedonhaku dokumenteista ja niiden analysoinnissa voidaan käyttää sisällönanalyysiä (Tuomi & Sarajärvi. 2013, 84). Laadullinen tutkimus ei tähtää tilastollisiin yleistyksiin vaan tarkoituksena on saada teoreettisesti mielekäs tulkinta jollekin ilmiölle. Jotta empiirisen tutkimuksen tutkimusaineisto olisi tieteellistä, edustavaa ja yleistettävää, aineiston tulisi olla riittävän laaja. Huomioon otettaessa käytettävissä olevat resurssit (aika, raha), aineiston koko ei ole opinnäytteen ratkaiseva kriteeri. Niin ammattikorkeakouluissa kuin yliopistojen pro gradu -töissäkin aineisto on kooltaan usein pieni verrattuna määrälliseen tutkimukseen. (Tuomi & Sarajärvi, 2013, 85.)

Laadullisessa tutkimuksessa tutkimukseen valittavan materiaalin tai tiedonantajien joukon tulee olla harkittua ja kyseiseen tarkoitukseen sopivaa, edellä mainittujen kriteerien onnistuneen valinnan arvioinnin jäädessä lopulta lukijalle. (Tuomi & Sarajärvi, 2013, 86.)

Bertaux'n (1982) ja Eskolan ja Suorannan (1996) mukaan aineiston riittävyys saturaation saavuttamiseksi on noin 15 vastausta vaikka kylläntymispisteet vaihtelevat. Saturaation tavoite ei kuitenkaan sovi kaikkeen laadulliseen tutkimukseen, sillä pienestäkin aineistosta voidaan tehdä yleistyksiä. (Tuomi & Sarajärvi. 2013, 87–88.)

Hirsjärven ja Hurmeen (2000, 48) mukaan tutkimusmenetelmänä teemahaastattelu eli puolistrukturoitu haastattelu sopii tilanteisiin, joissa halutaan tutkittavan ääni kuuluviin. Teemahaastattelurungossa kyse on enemminkin teema-alueuettelosta kuin yksityiskohtaisista kysymyksistä (Hirsjärvi & Hurme 2000, 66). Teemahaastattelun suorittajan tulee hallita haastatteluun liittyvä aihepiiri riittävän hyvin, jotta haastattelutilanne olisi luonteva.

#### 3.2 Sisällönanalyysi

Tutkija Timo Laineen mukaan laadullisen tutkimuksen analyysin etenemistä kuvaava runko voi olla seuraava:

1. Päätös siitä, mikä aineistossa kiinnostaa;

2. Erotta ja merkitse aineistosta asiat em. perusteella ja jätä kaikki muu pois tästä tutkimuksesta;
3. Kerää merkityt asiat yhteen ja erilleen muusta aineistosta;
4. Luokittele, teemoita, tai tyypittele aineisto; ja
5. Kirjoita yhteenveto (Tuomi & Sarajärvi. 2013, 91–92).

Edelleen Tuomen ja Sarajärven (2013, 93) mukaan teemoittelussa lukumäärillä ei välttämättä ole merkitystä, sillä kyseessä on laadullisen aineiston pilkkomisesta ja ryhmittelystä aihepiirien mukaan ja tämä mahdollistaa tiettyjen teemojen esiintymisen vertailun. Lisäksi Tuomi Sarajärvi (2013, 95) esittävät, että laadullinen analyysi voidaan jakaa käytetyn päätelyn logiikasta riippuen induktiiviseen (yksittäisestä yleiseen) ja deduktiiviseen (yleisestä yksittäiseen).

Teorialähtöisessä analyysissä teoria määrittää perustan tutkimuksessa käytettävälle aineiston analyysille, sillä siinä on hahmotettu valmiiksi esimerkiksi kategoriat, joihin aineisto suhteutetaan. (Tuomi & Sarajärvi. 2013, 97–98.)

Hirsjärven ja Hurmeen (2000, 92) mukaan teemahaastattelussa haastattelu tulee tallentaa nauhoittamalla. Haastatteluaineisto litteroidaan, mutta se ei ole palkollista, jos haastateltavia on vähän ja haastattelu ei kestä pitkään (Hirsjärvi & Hurme 2000, 138.) Edelleen Hirsjärven ja Hurmeen (2000, 142) mukaan tutkijan on löydettävä haastatteluvastauksista tutkimuksen kannalta olennaiset asiat.

### 3.3 Tutkimuksen toteuttaminen käytännössä

Tutkimuksen tarkoituksena on Kuhmon kaupungin johdon nykyisen raportoinnin analysointi ja kehittämisehdotukset. Hypoteesina on teoriasta löytyvät mallit raportoinnin rungoiksi. Teorian pohjalta tarkastellaan, mitä vastaavia tietoja löytyy tutkimukseen valittujen suurimpien kuntien raporteista ja voisiko mallia missä määrin soveltaa Kuhmon kaupungin vastaaviin raportteihin.

Tutkimuksen empiirisessä osassa tiedonkeruumenetelmänä on tiedonhaku dokumenteista. Aineistona käytetään asukasluvultaan Suomen kymmenen suurimman kunnan nettisivustoilta löytyviä alkuvuonna 2013 julkaistuja johdon raportteja (kuukausi- tai neljännesvuosiraportti tai osavuositiedot) sekä strategioista löytyviä mittaristoja. Asukasluvultaan 31.12.2013 suurimmat kunnat ovat Helsinki, Espoo, Tampere, Vantaa, Oulu, Turku, Jyväskylä, Kuopio, Lahti ja Kouvola.

Lisäksi 2.5.2014 on toteutettu opinnäytetyön toimeksiantajaa edustavan talousjohtajan teemahaastattelu, jonka tarkoituksena on saada esille johdon näkemyksiä strategisen mittariston kehittämiseen liittyvistä haasteista. Haastattelulla selvitetään myös mittareiden merkitystä niin yritys- kuin julkiselle sektorille sekä mittareiden luotettavuutta johtamisen apuvälineinä.

Tutkimuksen raporttiaineistoa tarkastellaan sisällönanalyysin menetelmiä käyttäen pilkkoen sitä teorialähtöisesti Lauslahden (2003, 328) raporttimallin mukaan Suomen Kuntaliiton suosituksilla täydennettynä. Raportoitava aineisto (kuntien raportit) jakaantuu yleiseen osaan (toimintaympäristössä tapahtuneet ulkoiset ja sisäiset muutokset), strategiaosaan sekä talousosaan (talouden kehitys, tavoitteiden toteutuminen, tulos toimialoittain). Strategiaosan mittareiden tarkastelussa hyödynnetään Määtän ja Ojalan (2002, 58) teoriaa strategisista näkökulmista.

Tutkittava aineisto on määrällisesti suppea, mutta tutkimusta varten riittävä yhtäläisyyksien ja erojen löytämiseksi johtopäätösten tekemistä varten. Tutkittavien kuntien raportit noudattelevat rakenteeltaan Lauslahden raporttimallia ja Suomen Kuntaliiton suositusta sisältöpainotusten vaihdellussa jonkin verran. Koska strategiaosa ei sisältynyt kaikkien tutkimuksen kohteena olleiden kuntien julkaisemiin raportteihin, strategian mittareiden käsittelyssä perehdytään erikseen kuntien strategia-asiakirjoihin.

Strategiamittariston tulkinta osoittautui haastavaksi muun muassa siksi, että kuntien käyttämät strategiset näkökulmat poikkesivat Määtän ja Ojalan teorian mukaisesta ryhmittelystä. Lisäksi osa kuntien strategiaosassa käyttämistä mittareista oli paremminkin toimintaa kuvaavia kuin laatua tai määrää mittaavia.

## 4 JOHDON RAPORTOINTI SUURIMMISSA KUNNISSA

Empiirisen tutkimuksen dokumenteiksi valittiin asukasluvultaan Suomen kymmenen suurimman kunnan joko talouden ja toiminnan seurantaraportit, osavuositarkastukset tai välitilinpäätökset riippuen siitä, miten kyseisiä raportteja oli saatavilla kuntien nettisivuilla. Otanta kohdistui alkuvuodesta 2013 ilmestyneeseen raporttiin. Liitteenä n:o 4 yhteenveto edellä mainittujen kaupunkien raportoinnin sisällöstä teoriaan peilaten.

Suomen Kuntaliitto (2011, 60) suosittaa talousarviossa asetettujen tavoitteiden ja määrärahojen tuloarvioiden toteutumisen seurantatiheydeksi 3–4 kuukautta. Kuntien nettisivujen mukaan Helsinki raportoi talouden toteutumisesta neljä kertaa vuodessa (raportointikuukaudet 1, 5, 8–9, 10), Espoo kahdeksan kertaa (raportointikuukaudet 2, 3, 4, 5, 8, 9, 10, 11) ja Tampere joka toinen kuukausi elokuun raportin ollessa välitilinpäätös. Vantaa, Turku, ja Jyväskylä raportoivat neljännesvuosittain, Kuopio kaksi kertaa vuodessa (raportointijaksot 1–5 ja 1–8). Lahti raportoi kuusi kertaa vuodessa, Kouvola kahdesti ja Oulun kaupunki julkaisee välitilinpäätöksen 30.6. tilanteesta. Edellä mainitut tiedot on havainnoitu kaupunkien nettisivuilta eikä tietoja ole varmennettu kyseisiltä kaupungeilta.

Raportit noudattelevat rakenteeltaan pääpiirteittäin liitteenä n:o 1 olevaa Lauslahden raporttimallia (2003, 328), mutta niiden koostumus ja sivumäärä vaihtelevat kunnittain. Lisäksi raporteissa näkyy Suomen Kuntaliiton (2011, 18) suositus muun muassa yleisperusteluissa käsiteltävistä asiakokonaisuuksista kuten väestökehitys, työllisyystilanne ja asuntojen rakentamistarve sekä muutokset henkilöstössä. Kuntaliiton suositus talousarvion tehtävärakenteesta ja tavoitteiden, määrärahojen ja tuloarvion sitovuudesta voidaan sijoittaa yleisperusteluihin tai omaksi luvukseen talousarviossa. Edellä mainittu suositus budjettikirjan rakenteesta toteutuu edelleen raportoinnissa.

Lahden kaupungin talouden seurantaraportti tammi-maaliskuu 2013 (2.5.2013) on sivumääräisesti lyhin (10 s.), konsernin kanssa 37 sivua. Raportin sivumäärä vaihtelee suuresti riippuen siitä, sisältyvätkö siihen koko konsernia koskevat osat ja onko kyseessä osavuositarkastus vai välitilinpäätös (Tampere).

Raporttien sisällöistä tarkastelun kohteena ovat peruskuntien raportit. Niihin mahdollisesti sisältyviä liikelaitoksia tai konsernia koskevat osat rajattiin tämän tutkimuksen ulkopuolelle. Seurantaraporttien lisäksi tarkastelun kohteena ovat kuntien strategia-asiakirjat pois lukien Turku, jossa uusi strategia on tutkimushetkellä valmistelussa.

Raporttien pilkkomisessa osiin tukeuduttiin Lauslahden malliin, jossa raportti jaetaan yleiseen osaan, strategiaosaan ja taloudelliseen osaan. Strategiasta johdettavat mittarit ovat osa johdon raportointia ja tutkimuksen kohteena oli, millaisia strategian toteutumisen seurantamittareita kunnat käyttävät. Määtän ja Ojalan (2002, 58) teorian mukaan strategia-asiakirjat voidaan erottaa neljäksi strategiseksi näkökulmaksi: kansalaisen ja poliittisen päätöksentekijän, organisaation suorituskyvyn ja toimivuuden, resurs-



sien hallinnan ja taloudellisuuden sekä työyhteisön ja henkilöstön näkökulmaksi.

### 4.1 Yleinen osa

Johdon raportin yleisessä osassa kuvataan ulkoisessa toimintaympäristössä tapahtuneita muutoksia kuten muutokset väestökehityksessä, työllisyysdessä ja rakentamisessa, organisaation sisäisiä muutoksia, muun muassa henkilöstön määrään liittyvät muutokset sekä koko organisaatiotason tulos- ja rahoituslaskelmat vertailutietoineen. Henkilöstöstä raportoitavia tietoja ovat esimerkiksi määrä, saatavuus, henkilötyövuodet, työajan käytön seuranta esimerkiksi sairauspoissaolojen määränä, sattuneet työtapaturmat ja muutokset palkkakustannuksissa.

#### 4.1.1 Toimintaympäristön muutokset

Raportti alkaa yhteenvedolla raportointikauden oleellisista tapahtumista. Se voi olla joko kaupunginjohtajan laatima, kuten Espoolla ja Tampereella tai Jyväskylän tapaan hallintokeskuksen tuottama. Yhteenvedo sisältää raportointikauden väestökehityksen, työllisyyskatsauksen sekä rakentamiseen liittyviä tietoja (Helsinki, Espoo, Vantaa ja Kuopio). Turun raportti ei sisältänyt väestökehitykseen liittyviä tietoja ja Oululta puuttuivat väestötietojen lisäksi työllisyyden kehittymistä kuvaavat asiat.

Sanallisen analysoinnin lisäksi väestömuutosta kuvattiin viiva- tai pylväsdiagrammeihin esimerkiksi nettomuutto, syntyneiden enemmisyys, kuntien välinen muutto, luonnollinen väestönlisäys. Väestökehitystä verrattiin joko edelliseen vuoteen (Helsinki), raportointijakson muutokseen (Tampere, 2/2010-2/2013) tai pitkänkin aikajakson väestömäärän kehitykseen, kuten Kouvolalla (2000-2016) sisältäen ennusteen tulevaan.

Sekä väestömuutosta että työllisyyttä kuvasivat diagrammeihin tai taulukoiin viisi kuntaa, Helsinki, Espoo, Tampere, Jyväskylä ja Lahti. Raportointikauden työttömyydestä ilmoitettiin muun muassa työttömyysaste, työttömät yhteensä, yli vuoden työttömänä olleet, työttömät ikäryhmittäin 15–24-v., 24–49-v. ja 50–74-v. vertailukauden ollessa esimerkiksi edellisen vuoden vastaava raportointijakso. Edellä mainittujen työttömyyttä kuvaavien tietojen lisäksi muutokset muun muassa avoimien työpaikkojen määrässä voidaan raportoida taannehtivasti raportointikautta pitemmältä aikaväliltä. Lisäksi Helsinki kuvasi leipäkuviona työttömät työnhakijat ammatiryhmittäin 2/2013 ja samalla jaottelulla avoimet työpaikat. Sanallisessa osiossa voitiin verrata työttömyyden ja työllisyyden kehitystä lähialueeseen.

Rakentamista koskevia tietoja sisältäen aloitetut rakennuskohteet ja myönnetyt rakennusluvat raportoivat pääkaupunkiseudun suuret kunnat Helsinki, Espoo ja Vantaa sekä näiden lisäksi Jyväskylä ja Kuopio.

#### 4.1.2 Sisäiset tekijät

Henkilöstöstä raportoivat tutkimusotoksen kunnista kaikki muut paitsi Vantaa. Henkilöstön määrän osalta verrattiin raportointijakson tietoja vastaaviin edellisen vuoden tietoihin, esimerkiksi 3/2013 vrt. 3/20123 (Helsinki, Tampere, Turku, Kuopio, Lahti). Henkilömäärän toteutumista raportointihetkellä voidaan verrata myös talousarvioon (Oulu) tai edellisten vuosien tilinpäätöstietoihin (Jyväskylä). Espoon raporttiin sisältyy henkilöstömäärän lisäksi seuranta vuokratyön kustannusten kehityksestä kuukausitasolla vuosina 2009–2013. Vain Vantaa ei raportoinut henkilöstöstä.

Henkilöstöön liittyviä raportoitavia asioita ovat muun muassa seuraavat: vakituiset, määräaikaiset, edelliset yhteensä sekä vertailuajankohdan tiedot ja työllistettyjen määrä. Henkilöstöä kuvataan myös henkilötyövuosina toimialoittain. Henkilöstön saatavuutta mitataan hakemusten määrällä tiettyä tehtävää kohti valitussa ammattiryhmässä kuten sairaanhoitajat, lastentarhanopettajat, lääkärit sekä täyttämättä jääneiden vakanssien määrällä valitussa ammattiryhmässä (Helsinki).

Työajankäytön mittareita ovat teoreettinen työaika, palkalliset poissaolot, lomat, sairauslomat, perhevapaat, muut poissaolot, palkattomat poissaolot sekä tehty työaika yhteensä (Tampere). Lisäksi raportoinnin kohteina ovat mm. henkilöstön poistuma ja sairaus- ja tapaturmapoissaolot (mm. Jyväskylä, Kuopio, Lahti, Kouvola, Oulu).

Palkkakustannusten seurannan lisäksi raportoidaan lisä- ja ylitöiden määrästä, sijaisten määrästä, henkilöstömenosäästöistä, lomautuksista ja talkoovapaista.

#### 4.1.3 Talousarvion toteutuminen

Talousarvion toteutumista kuvaavat tuloslaskelmaennusteella kaikki tutkimuksessa mukana olevat kymmenen kuntaa. Rahoituslaskelma sisältyi seitsemän kunnan raportteihin. Lisäksi raportointiin sisällyttivät tunnuslukuja Helsinki, Tampere, Vantaa, Turku ja Oulu.

#### 4.2 Strategiaosa

Strategia-asiakirjat laaditaan vähintäänkin nelivuotiseksi valtuustokaudeksi ja strategian toteutumista seurataan kullekin talousarviovuodelle asetuilla erillisillä mittareilla. Johdon raportoinnin strategiaosaan voidaan sisällyttää muun muassa strategiset päämäärien toteutumisen seurantaan liittyvät kriittiset menestystekijät ja arviointikriteerit tai mittarit. Lauslahden (2003, 328) mukaan strategiaosassa käsitellään sekä investointeja että strategisten päätösten seuranta menestystekijämittareiden valossa. Tutkimus painottuu strategiaan liittyvän mittariston kartoittamiseen investointien jäädessä tästä osasta pois kokonaan.

Strategiaosa on jossakin muodossa sisällytetty seurantaraportteihin kuudessa kunnassa, jotka ovat Helsinki, Espoo, Tampere, Kuopio, Kouvola ja

Oulu. Koska otos on suppea ja strategian raportointi osana muuta raportointia tutkimuksessa mukana olevilla kunnilla vaihtelevaa, saadaksemme paremmin tietoa käytetyistä mittareista, perehdyttiin lisäksi kuntien strategia-asiakirjoihin. Koska Turun kaupungin strategia-asiakirja on työn alla, se jäi pois tutkimuksen tästä osasta.

Turun kaupungin tarkastuslautakunnan julkaisuja 3:2006 Yhteiskunnallisia vaikutuksia kuvaavien tavoitteiden ja mittareiden toimivuuden arviointi ja raportointi –asiakirjan liitteeksi 1 on koottu esimerkkejä hyvistä mittareista. Liite sisältää Heikki Helinin ja Sakari Möttösen kirjoittamasta kirjasta ”Valitut tavoitteet – suurten kaupunkien sitovat toiminnalliset tavoitteet ja määrärahat 1999” poimittuja kaupunkien asettamia tavoitteita. Vaikka lähde on tutkimustyön kannalta vanhahko, sen sisältämät tiedot mittareista ovat pääpiirteittäin edelleen käyttökelpoisia. Huomion arvoista ja ymmärrettävää on, että silloisissa mittareissa ei ole mainintaa sähköisistä palveluista ja niiden saatavuudesta. Seuraavassa muutama esimerkki liitteessä mainituista mittareista:

- päivähoitopalvelujen saatavuus 2 vko – 4 kk
- jonotus lääkärille korkeintaan 3 pv
- keskimääräinen odotusaika lääkärin vastaanotolle kiireettömissä tapauksissa alle 10 vrk
- riittävän kotipalvelun tuen avulla vähintään 90 % yli 75-vuotiaista asukkaista suoriutuu kotonaan jokapäiväisestä elämästään
- opiskelijapaikkojen täyttöaste, %
- kirjastojen aukioloajat, vähintään x h/vko
- nuorisotalon toimintatunnit
- rakennuslupahakemusten keskimääräinen käsittelyaika
- ympäristölupahakemusten ja vesiasioiden valmistelu päätettäväksi neljän kuukauden kuluessa niiden vireille tulosta.

#### 4.2.1 Strategiset näkökulmat

Määtän ja Ojalan (2002, 58) teorian mukaan strategiaan liittyy neljä eri näkökulmaa: kansalaisen ja poliittisen päätöksentekijän, organisaation suorituskyvyn ja toimivuuden, resurssien hallinnan ja taloudellisuuden sekä työyhteisön ja henkilöstön näkökulma. Määtän ja Ojalan (2002, 58) teorian (liite n:o 2) mukaisten strategisten näkökulmien perusteella koottiin yhteenveto tutkimuksessa mukana olleiden kaupunkien strategisista näkökulmista (liite n:o 4). Yhteenvedosta voidaan havaita, että kuntien valitsemat näkökulmat ovat keskenään samankaltaisia. Näkökulmista ”kilpailukyky” mainitaan kuudella kunnalla (Helsinki, Espoo, Tampere, Kuopio, Jyväskylä ja Oulu) ja ”elinvoima” viidellä kunnalla (Espoo, Tampere, Lahti, Kouvola, Vantaa). Monet liitteessä mainituista näkökulmista tähtäävät yhteiskunnalliseen tai asiakasvaikuttavuuteen ja näkökulmana on kansalaisen ja poliittisen päätöksen tekijän näkökulma. Teoriasta poiketen kunnat ovat yhdistäneet saman näkökulman alle sekä talouden että henkilöstön näkökulmat.

Tutkimuksessa mukana olleiden asukasluvultaan Suomen yhdeksän suurimman kaupungin strategia-asiakirjoissa määrittelemät kriittiset menes-

tystekijät olivat keskenään hyvin samankaltaisia. Yhtäläisyyksistä voidaan mainita esimerkiksi seuraavaa: palvelujen saatavuus, sähköiset palvelut, ikääntyvien asukkaiden toimintakyvyn säilyttämisen edistäminen, lasten ja nuorten hyvinvointi, kuntalaisten osallistaminen, asunto- ja tonttipolitiikka, elinympäristön viihtyisyys ja eheä kaupunkirakenne, energiatehokkuus ja ympäristöystävällisyys, liikennejärjestelmien kehittäminen tai joukko-liikenneyhteyksien parantaminen, imago ja kilpailukyky, houkutteleva työ- ja lomamatkakaupunki, alueen saatavuuden kehittäminen ja hyödyntäminen, maakuntayhteistyö, koulutuspolitiikka, koulutus ja osaamisen vahvistaminen, vahva ja monipuolinen elinkeinoelämä, työllisyyspolitiikka, energiapolitiikka ja ympäristönsuojelu, omistajapolitiikka ja ympäristölähtöinen omistajaohjaus, strategiaa toteuttava johdonmukainen päätöksenteko, palvelutarjonta, talouden ohjaustoimenpiteet, velkaantumiskehityksen hillintä, talouden tasapainottamiskeinot, kunnan kilpailukyky, johtamisosamisen kehittäminen ja henkilöstön osaaminen, sitouttaminen sekä kohdentaminen.

#### 4.2.2 Mittarit

Strategiasta johdettujen mittareiden ryhmittely Määtän ja Ojalan (2002, 58) näkökulmista käsin osoittautui haastavaksi. Tutkimuksessa mukana olleiden kuntien mittareista ja tavoitetasoista on seuraavana esimerkinomainen luettelo, jossa ryhminä ovat asiakkuus, talous, prosessit sekä osaaminen. Osa mittareista kuvaa laadun tai määrän sijaan toimenpidettä. Lisäksi liitteenä n:o 6 on yksittäisten kuntien strategioista poimittuja mittariesimerkkejä sekä tavoitetasoja/arvointikriteerejä.

Asiakkuutta kuvaavia mittareita ovat: asiakastyytyväisyys, sähköisen asiointin kasvu, kotona asuvat yli 75-vuotiaiden määrä suhteessa pitkäaikaisessa laitoshoidossa oleviin saman ikäryhmän vanhuksiin, lääkärille tai hammashoittoon pääsy vrk, palveluseteliasiakkaiden lukumäärä vuodessa, toimeentuloasiakkaiden määrä ikäryhmässä 18–24-vuotiaat, ilman koulutuspaiikkaa jääneet, työllisyysaste, nuorisotyöttömyys, tutkinnon suorittaneiden osuus, koulutustaso, asukasmäärän kehittyminen, yritysten liikevaihdon ja henkilöstömäärän kehitys, alkavien yritysten ja kasvuyritysten määrät, työ- ja lomamatkailijoiden määrä, työpaikkojen määrä, elinkeinotoimijoiden yhteistyö, elinkeinorakenteen monipuolisuus, yhteisöverokerätyt, maakuntayhteistyö jne.

Taloutta kuvaavia mittareita ovat vuosikate, verotulojen, toimintakatteen ja rahoituskulujen kasvu, lainamäärä/asukas, poistojen taso suhteessa investointeihin, henkilöstömäärän ja kustannusten hallinta, tontteihin ja kunnallistekniikkaan sitoutuvan pääoman tuottavuus jne.

Prosesseja kuvaavia mittareita ovat toimitilojen määrä, käyttöaste, kustannukset ja energiankäyttö, korjausvelan määrä, päätöksenteossa sovitussa strategiassa pitäytyminen, toimintamenojen sopeuttaminen tuloihin, kuntavaalien äänestysprosentti, muuttohalukkuustutkimus, tietojärjestelmien kattavuus, sähköisen osallistumisen muodot, lasten ja nuorten osallisuuden vahvistaminen, kuntalaisvaikuttamisvaihtoehdot, osallistuminen yhdistys-/järjestötoimintaan jne.

Henkilöstöä ja osaamisen kehitystä voidaan mitata seuraavilla mittareilla: henkilöstön kokonaismäärä ja htv:n muutokset, Kunta10-kyselyn indikaattorit työstä, työyhteisöstä ja johtamisesta, motivaation mittareina työhyvinvointikyselyn tulokset (asteikko 1–5), sairauspoissaolojen määrä, osaamisen arvioinnin apuvälineenä kehityskeskustelut ja niiden koettu hyödyllisyys.

#### 4.3 Talousosa

Talouden toteutumista kuvaavaan osioon voidaan sisällyttää verotuloja, maksuvalmiutta, otto- ja antolainojen kehitystä sekä toimialojen taloutta sekä investointeja koskevat raportoitavat tiedot. Raportointikauden tietoja verrataan edellisen vuoden vastaavan ajankohdan tietoihin täydennettynä tilinpäätösvuoden toteumalla ja ennusteella talousarvion toteutumisesta.

##### 4.3.1 Verotulot ja valtionosuudet

Sanallisen kuvauksen lisäksi verotulojen kehitystä kuvattiin poikkeuksetta taulukoituna tai diagrammein. Kunnallis- ja yhteisöverojen kehitystä verrattiin muun muassa tilinpäätösvuoteen sekä ennakoitiin kuluvan vuoden verotulokehitystä tai raportointijakson tuloja edellisen vuoden vastaavaan ajankohtaan verraten. Vain Oulu ei raportoi erikseen verotuloista vaan tiedot on löydettävissä tuloslaskelmalta.

Valtionosuuksista raportoivat Vantaa, Tampere, Turku, Kuopio ja Kouvolaa joko sanallisesti tai erillisellä taulukolla. Muilla tutkimuksessa mukana olleilla kunnilla valtionosuustiedot löytyvät ainoastaan tuloslaskelmasta. Kuopion kaupunki on ympyröinyt taulukkotiedoissa kuvatut poikkeamat verotuloissa, valtionosuuksissa ja pitkäaikaisten lainojen määrässä erikseen punakylällä.

##### 4.3.2 Maksuvalmius ja lainat

Kassavarat, saldo ja sen muutos sekä ottolainojen pääoma ja sijoitusomaisuuden kehitys kuuluivat maksuvalmiudesta raportoitaviin tietoihin sanallisesti ja havainnollistaen lisäksi viiva- tai pylväsdiagrammein. Maksuvalmiuden yhteydessä loppuvuoden investointien määrärahatarpeesta raportoi Helsinki. Lisäksi sijoitusomaisuuden tuottokehityksestä raportoi Tampere. Maksuvalmiusasiat jäivät raportoinnin ulkopuolelle Jyväskylän, Kuopion, Kouvolan ja Oulun kaupungeissa.

Raportoinnin kohteena ovat viime vuosien ottolainamäärän kehitys, korot sekä lainat euroa/asukas. Helsinki ja Espoo kuvaavat myös antolainakan-  
nan jakaumaa. Tampereen raportin taulukossa eritellään lainat pitkäaikaisiin ja lyhtyaikaisiin korollisiin velkoihin, lyhennykset, nostot, kuntatodistukset jne. sekä korolliset velat yhteensä tilinpäätöksessä, talousarviossa, raportointikauden toteumana ja ennusteena talousarvion toteutumisesta.

Jyväskylän kolmannesvuosikatsaukseen (1/2013) sisältyy erillinen kolmisivuinen rahoitusraportti (30.4.2013), joka sisältää lainat, takaukset ja hankerahat. Espoo raportoi leipäkuviolla lainojen korkosidonnaisuuden jakautumisesta eri korkoihin sekä pitkälle tulevaisuuteen suuntautuvan erääntymisprofiilin pylväsdiagrammina. Laina-asiat jäivät ilman mainintaa Lahden, Kouvolan ja Oulun raporteissa.

### 4.3.3 Talous toimialoittain

Aholan ja Lauslahden mukaan ylimmän johdon raportointitarkkuus muodostuu yrityksen tuloksesta ja toiminnasta menemättä kovin yksityiskohdaiselle tasolle raportoinnin noudattaessa budjetoitetasoa. Kuukausiraportointi on analyyttisempää sisältäen tarkemman kuvauksen havaituista poikkeamista.

Tutkimuksen kohteena olevien kuntien käyttötalouden toteutuminen raportitiin pääsääntöisesti toimialoittain tulot/menot/netto -taulukkona sisältäen vähintään kustannukset tilinpäätös- ja talousarviovuosilta sekä raportointikauden toteuman.

### 4.3.4 Investoinnit

Investointien toteutumisesta raportoivat kaikki muut tutkimuksessa mukana olleet kunnat paitsi Jyväskylä ja Lahti. Turku kuvasi raportissaan investointiosan toteutumisennusteen sanallisesti. Vantaan raportissa investoinnit käsiteltiin karkealla tasolla euro-määräisinä menemättä tarkemmin yksittäisten investointien tietoihin. Kuopion raportti puolestaan sisälsi investoinneista euro-määräisten tietojen lisäksi sanallisen kuvauksen investointien toteutumisvaiheesta.

## 5 KUHMON KAUPUNGIN JOHDON RAPORTOINTI

Kuhmon kaupunki raportoi talousarvion toteutumisesta kaupunginvaltuustolle neljännesvuosittain vuoden viimeisen raportin ollessa tilinpäätös ja siihen sisältyvä toimintakertomus. Lisäksi talousjohtaja raportoi kuukausittain suullisesti kaupunginhallitukselle.

Perinteisesti neljännesvuosiraportin laadinta on aloitettu toimialoilla sisältäen toimialojen tulosityksiköiden talouden ja toiminnan toteutumisen kuvauksen. Toimialojen raportit ovat lautakuntakäsittelyjen kautta lähetetty edelleen keskushallintoon, jossa ne on yhdistetty yhdeksi raportiksi. Edellä mainittua talousarvion toteutumista talous- ja toimintatavoitteiden osalta kuvaavaa raporttia on täydennetty tulos- ja rahoituslaskelmalla ja koko kunnan käyttötalouden toteutumis seurannalla. Raportti toimitetaan kaupunginhallituksen käsiteltäväksi ja edelleen tiedoksi kaupunginvaltuustolle. Viime kädessä tarkastuslautakunta käyttää raporttia talouden ja toiminnan arvioinnin työkaluna.

Talousjohdossa tapahtuneiden henkilövaihdosten ja kirjanpito-ohjelmien raportointiosion uudistumisen myötä on nähty tarvetta raportoinnin uudistamiselle. Opinnäytetyön tavoitteena on teoriaan pohjaten ja muiden kaupunkien raportointikäytäntöihin perehtyen esittää kehittämisehdotuksia Kuhmon kaupungin raportoinnin uudistamiseksi. Tutkimusta täydentämään kartoitetaan teemahaastattelua käyttäen talousjohtajan näkemyksiä strategiasta ja siihen liittyvistä mittareista ja mittareiden käytöstä johtamisen apuvälineenä.

### 5.1 Kuhmon kaupungin johdon raportointi nyt

Varsinaisiin neljännesvuosiraportteihin Kuhmossa sisältyy talousjohtajan laatima lyhyt sanallinen yhteenveto talousarvion toteutumisesta verrattuna edellisen vuoden vastaavan ajankohdan tuloksiin. Lisäksi raportissa mukana ovat tuloslaskelma, rahoituslaskelma, käyttötalouden toteutuminen toimialoittain tiivistettynä sekä toimialojen laatimat toimintaan ja talouteen liittyvät sanalliset raportit täydennettynä tulot/menot/netto – taulukolla. Taulukko sisältää tiedot tilinpäätös vuodelta, talousarvion sekä raportointijakson toteuman vertailukohtana edellisen vuoden vastaavan ajankohdan tiedot.

Syksystä 2013 lähtien talousjohtaja on raportoinut taloudesta kuukausittain kaupunginhallitukselle Powerpoint-esityksellä. Raportti on sisältänyt muun muassa poikkeama-analyysin esimerkiksi raportointiajanjakso 1–9/2013 verrattuna edelliseen vuoteen 1–9/2012.

Kuhmon kaupungilla on vuoden 2014 alusta käyttöön otettu valtuuston joulukuun kokouksessa hyväksymät palvelu-, elinvoima- ja henkilöstöohjelmat. Lisäksi budjettikirjaan on sisällytetty uutena tuloskortit toimialojen tulosityksiköille.

Kuhmossa investointien toteutumisen seuranta varten on vuoden 2014 talousarvion laadintavaihteessa suunniteltu talousjohtajan johdolla Excel-

pohjainen taulukko. Kyseinen seurantataulukko kunkin raportointijakson tiedoin päivitettyinä on tarkoitus liittää osaksi neljännesraportointia.

## 5.2 Johdon raportoinnin sisältö teoriaan pohjaten

Yhteenveto ehdotukseksi Kuhmon kaupungin neljännesvuosiraportin sisällöstä Lauslahden (2003, 328) teoriallisiin ja Suomen Kuntaliiton suosituksiin nojaten, on seuraava:

### 1) Yleinen osa

- lyhyt sanallinen yhteenveto raportointikauden tapahtumista (talousjohtaja)

Ulkoiset tekijät:

- väestömuutosta kuvaava kuvio vuosilta 201X ja 201X–1 sekä seurantataulukko pitemmän ajan väestökehityksestä
- työttömyyden muutosta kuvaava kuvio vuosilta 201X ja 201X–1 sekä taulukkona työttömien määrä eri ikäryhmissä

Sisäiset tekijät:

- henkilöstön määrän kehityksen kuvaus 201X ja 201X–1

Yhteenveto sitovien tavoitteiden toteutumisesta:

- talousennuste, koko kunta (sap-bi-raportti)
- talouden tunnusluvut

### 2) Strategiaosa

- suunnitteluvaiheessa, nyt käytössä talousarvion yhteydessä laaditut tulokortit, raportointi talousosassa

### 3) Talousosa

- Verotulot: kunnallisvero, yhteisövero, kiinteistövero, kehitys kuvattuna useamman vuoden ajalta
- Valtionosuudet, kehitys useamman vuoden ajalta
- Sijoitukset
- Lainat
  - taulukko ottolainoista sekä sanallinen kuvaus antolainoista
- Toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutuminen
  - toimialojen raportointikauden taloudellisten ja toiminnallisten tavoitteiden toteutuminen sanallisesti, talousarvion yhteydessä laaditut tulokortit, talouden toteutumisen seuranta menot, tulot, netto –tasolla
- Investointien toteutuminen
  - talousarvion yhteydessä laadittu Excel-tili, johon merkitään tiedot investointien toteutumisvaiheesta

Kuukausiraportin sisältö:

- talousarvion jaettuna tilinpäätöksen suhteessa kuukausitasolle sekä sen toteutumisen vertailu (sap-bi-raportti)
- poikkeamien analysointi.



## 5.3 Toimenpiteet Kuhmon kaupungin johdon raportoinnin kehittämiseksi

Lauslahden (2003, 328) teorianmallin ja Kuntaliiton suosituksen mukaisesti tutkimuksen kohteena olleista kunnista usealla on raportin alussa joko kaupunginjohtajan tai talousjohdon laatima lyhyt yhteenveto toimintaympäristössä tapahtuneista muutoksista ja sitovien tavoitteiden toteutumisesta. Sanallista kuvausta täydentämään ja havainnollistamaan voisi lisätä väestömuutosta ja työllisyyttä/työttömyyttä kuvaavat taulukot tai diagrammit. Tiedot muutoksista sisäisissä tekijöissä, kuten henkilöstön määrän muutokset, sairauspoissaolot ym., saadaan henkilöstöhallinnon ohjelmistoista tulostettavista raporteista. Yhteenveto koko kaupungin talouden kehityksestä saadaan sap-bi-raporteista.

Strategiaosan sisällyttäminen talousraportointiin Lauslahden teorianmallin mukaisesti on vasta suunnitteluvaihteessa ja vaatii vielä työstämistä. Seuraavassa taulukossa 4 on esimerkinomaisesti Määtän ja Ojalan (2002, 58) strategisten näkökulmien (asiakasvaikuttavuus, resurssit ja talous, prosessit ja rakenteet, uudistuminen ja työkyky) mukaan ryhmiteltynä ja hyödyntäen kymmenen tutkimuksessa mukana olleen kunnan strategioista poimittuja mittariesimerkkejä osittain Kuhmon kaupungin elinvoima-, palvelu- ja henkilöstöohjelmaan peilaten.

Taulukko 4: Mittaristoesimerkki

Strategiset tavoitteet 201X		Mittari
<b>Asiakas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kaupunki edistää uusien työpaikkojen syntymistä/positiivinen työpaikkakehitys ja yhteisöverojen kehitys</li> <li>Sähköisten asiakaspalvelujen kehittäminen/ajanmukainen asiakaspalvelu (sähköiset palvelut)</li> <li>Ikääntyvien asukkaiden toimintakyvyn säilymisen edistäminen (yli 75-v.)/riittävät palvelut</li> <li>Koulutuspalvelut elinkeinoelämän tarpeeseen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Työpaikkamäärän nettokasvu, työttömyysaste</li> <li>Palvelujen sähköistämisen %</li> <li>Kotona asuvat yli 75-v./pitkäaikainen laitoshoido</li> <li>Avohoido/ympäriverk. hoito</li> <li>Tutkinnon suorittaneiden osuus</li> <li>Työllisyysaste, nuoriso-työttömyys</li> </ul>
<b>Talous</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Talous on kestävästi tasapainossa</li> <li>Toimintakate ei heikkene</li> <li>Vuosikate ja nettoinvestoinnit ovat tasapainossa keskipitkällä aikavälillä</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Tulos</li> <li>Toimintakate</li> <li>Vuosikate</li> <li>Omavaraisuus, %</li> <li>Lainakanta/asukas</li> </ul>
<b>Prosessit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Vaikuttava omistajaohjaus</li> <li>Pk-yritykset kukoistavat ja voivat hyvin</li> <li>Kaupungin tulevaisuutta rakennetaan yhdessä asukkaiden, yhteisöjen ja yritysten kanssa</li> <li>Viihtyisä ja toimiva kaupunkiympäristö</li> <li>Kaupungin elinvoiman vahvistaminen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Kaupungin omaisuudella tuetaan kaupungin palvelutuotantoa</li> <li>Tyhjien kiinteistöjen myynti/vuokraus</li> <li>Yritysten liikevaihdon ja henkilöstön määrän kehitys</li> <li>Muuttohalukkuustutkimus</li> <li>Kuntavaalien äänestys-%</li> <li>Turvallisuus ja esteettömyys</li> <li>Tapahtumat ja kävijät, yritysten liikevaihto</li> </ul>

<b>Osaaminen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hyvällä johtamisella mahdollistetaan tavoitteiden saavuttaminen</li> <li>• Henkilöstön hyvinvointi nousee</li> <li>• Ikäjohtaminen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Kunta 10-kysely *)</li> <li>• Työhyvinvointikyselyn tulokset</li> <li>• Sairauspoissaolot</li> <li>• Kehityskeskustelut</li> <li>• Henkilöstötyövuodet</li> </ul>
------------------	--	--

\*) Kunta 10-kysely: esim. indikaattorit työstä, työyhteisöstä, ja johtamisesta: työstressi + työyhteisön tavoitteellisuus + yhteistyö esimiehen kanssa + sosiaalinen pääoma, tai esimiestuki + kohtelun oikeudenmukaisuus + päätöksenteon oikeudenmukaisuus + hyvä työnantajakuva.

Raportin talousosaan Lauslahden teorian mukaisesti tutkimuksen kohteena olleet kunnat ovat sisällyttäneet tietoja verotulojen kehityksestä, maksuvalmiudesta, sijoituksista ja lainakannasta. Kuhmon kaupungin raporttiin voisi lisätä taulukoituna tiedot kunnallis- ja yhteisöverokertymistä sekä valtionosuuden kehityksestä. Verotulot voidaan haluttaessa eritellä tarkemmalle tasolla jaoteltuna ansio- ja pääomaveroihin, yhteisöveroon sekä kiinteistöveroon.

Toiminnallisten ja taloudellisten tavoitteiden toteutumista toimialojen tuloraportoinnin osalta tutkimuksessa mukana olleiden kuntien käytänteet ovat samankaltaiset kuin Kuhmossa. Toiminnallisten tavoitteiden toteutumisen lisäksi talouden toteutuminen kuvattiin menot/tulot/netto – taulukolla sisältäen tiedot tilinpäätös- ja talousarviovuosilta sekä raportointijakson toteuman verrattuna edellisen vuoden vastaavaan ajanjaksoon.

Kirjanpito-ohjelmaan hankitusta sap-bi-raportointiin liittyvästä lisäosasta saadaan suoraan ilman Excelissä tapahtuvaa erillistä tietojen kokoamista entistä monipuolisempia raportteja kuten talousarvion toteumisvertailun sisältäen edellisen vuoden vastaavan raportointijakson ja tilinpäätöstiedot sekä talousarvion ja loppuvuoden ennusteen. Ohjelmasta saadut raportit voidaan viedä myös Exceliin ja muokata niitä edelleen tarvetta vastaavaksi.

#### 5.4 Talousjohtajan näkemyksiä mittaristosta johtamisen tukena

Talousjohtajan haastattelu toteutettiin perjantaina 2.5.2014 ja se nauhoitettiin puhelimella. Haastattelun aiheena oli strategia ja siihen liittyvät mittarit. Teemahaastattelurunko on liitteenä n:o 3. Seuraavana ovat tiivistetysti haastatteluvastauksista poimitut tutkimuksen kannalta olennaiset asiat.

##### 5.4.1 Yrityssektorin ja julkisen sektorin mittarit

Talousjohtaja ei nähnyt eroa yrityspuolen ja julkisen sektorin mittareiden välillä vaan painotti, että mittaamisen pitää aina perustua tarpeeseen ja yrityksen tavoitteisiin eli strategisesti tärkeimpiin asioihin. Hänen mielestään löytyy paljon sellaisia mittareita, jotka ovat sekä yrityksillä että monella julkisella yhteisöllä käytössä ja esimerkkinä talousjohtaja mainitsi talouden mittarit. Myös silloin kun mitataan toiminnan tehokkuutta, mittarit ovat samankaltaisia varsinkin sekä henkilöstö- että prosessipuolella.

Lisäksi talousjohtaja korosti, että mittareille tulee asettaa tavoitearvot sekä pitkälle aikajaksolle että välitavoitteita varten. Johdon ja henkilöstön tulee pystyä vaikuttamaan mittareihin ja niille asetettaviin tavoitteisiin ja sitä kautta sitoutumaan asetettuihin tavoitteisiin. Vaikuttamismahdollisuuden takia on ns. ylätason mittareita ja alemman tason mittareita aina henkilötason mittareihin saakka ja se kenelle mittari on asetettu, tulee ymmärtää mitä mitataan ja miten.

### 5.4.2 Mittarit johtamisen apuvälineenä

Talousjohtajan mielestä mittarit auttavat täsmentämään tavoitteita ja seuraamaan niiden saavuttamista. Mittarit indikoivat muutosta ja ”tökkäävät” tekemään toimenpiteitä, jos suunta näyttää väärältä tai vauhti liian hitaalta tms. Jos henkilökunta on sitoutettu toimenpiteisiin ja jos sekä mittarit ja tavoitteet on asetettu oikein, mittariston käyttö auttaa ohjaamaan työyhteisöä tavoitteiden mukaisesti haluttuun suuntaan.

Mittarien luotettavuus on talousjohtajan mukaan kiinni kyvystä asettaa oikeita mittareita ja mittaamisen jatkuvuudesta sekä mittaustuloksen ajankohtaisuudesta. Mittaria täytyy muuttaa, jos havaitaan, ettei se ole oikea, mutta periaatteessa käytetään samoja mittareita, otetaan tieto oikeasta lähteestä ja halutaan tuottaa oikeaa, relevanttia, määrääikaista ja oikea-aikaista tietoa.

### 5.4.3 Mittaamisen haasteet

Suurimpana haasteena Kuhmon kaupungin osalta talousjohtaja näki sen, että vaikka tasapainotettu mittaristo on ollut käytössä, mittareihin ei ole varsinaisesti sitouduttu. Toimialoilla on asetettu mittareita, mutta niitä ei ole johdettu strategian ylätason mittareista systemaattisesti alaspäin eikä mittaustuloksia ole varsinaisesti seurattu.

Talousjohtajan mukaan periaatteessa on lähdettävä alkutekijöistä siinä mielessä, että ensin sitoutetaan luottamushenkilöjohto ja viraston johtotaso tähän mittaamiseen ja mittaamisella johtamiseen. Ylätason mittarit tulee juoksuttaa systemaattisesti toimialoille ja jopa henkilötasolle.

Muiden kaupunkien ja kuntien materiaaleja nähtyään talousjohtajan mielestä kyse ei ole pelkästään Kuhmon kaupungin ongelmasta, vaan mittaamisella johtamisen kulttuuri ei ole julkisella sektorilla niin pitkä ja kehittynyt kuin yrityspuolella. Hän uskoo vakaasti, että mittaamisella johtaminen ja mittaaminen onnistuvat myös Kuhmon kaupungissa.

### 5.4.4 Mittariston päivittäminen

Talousjohtajan mielestä Kuhmon kaupungin mittariston päivittämisessä on lähdettävä liikkeelle kaupungin strategisista tavoitteista, käytettävä niitä malleja mitä meillä on ollut ja mistä hänellä on aikaisempaa kokemusta yrityspuolelta. Ehkä on selkeämpää asettaa mittarit omaan käyttöömme, kun ei liikaa lähdetä tuijottelemaan muiden malleja ja käytänteitä.

## 6 JOHTOPÄÄTÖKSET

Tutkimuksen tavoitteena on etsiä keinoja Kuhmon kaupungin johdon raportoinnin uudistamiseksi. Tätä tarkoitusta varten tutkimuksen empiirissä osassa teoriaan peilaten tarkastellaan asukasluvultaan Suomen kymmenen suurimman kunnan (Helsinki, Espoo, Tampere, Vantaa, Oulu, Jyväskylä, Kuopio, Lahti, Kouvola) johdon raportteja keväältä 2013. Lisäksi tarkastellaan raportointiin liittyen edellä mainittujen kuntien pl. Turku käytössä olevia strategia-asiakirjoja tarkoituksena hyödyntää isojen kuntien käytänteitä Kuhmon kaupungin strategiamittariston edelleen kehittämässä. Tutkimusta täydennetään Kuhmon kaupungin talousjohtajan teemahaastattelulla, jonka aiheena on strategia ja sen mittaaminen ja mittareiden käyttö johtamisen apuna.

### 6.1 Tutkimuksen luotettavuus ja yleistettävyys

Hirsjärven ym. (2004, 216–217) mukaan tutkimuksia on tarpeellista tarkastella reliaabeliuden eli luotettavuuden näkökannalta. Tutkimuksen tulokset ovat luotettavia, jos mitattavat tulokset ovat toistettavissa eikä satumanvaraisia. Kvalitatiivisessa eli laadullisessa tutkimuksessa luotettavuutta voidaan arvioida tutkimuksen tekijän tutkimuksen toteuttamista koskevien työvaiheiden selostuksen pohjalta. Tuomen ja Sarajärven (2013, 85–86) mukaan laadullisen tutkimuksen tarkoituksena on saada teoreettisesti mielekäs tulkinta jollekin ilmiölle. Tutkimukseen valittavan materiaalin tulee olla kyseiseen tarkoitukseen sopivaa ja kriteerien onnistuneen valinnan arviointi jää lukijalle. Lisäksi Tuomi ja Sarajärvi (2013, 159) mainitsevat, että tutkimuksessa käytetyn kirjallisuuden pitäisi olla alle kymmenen vuotta vanhaa.

Tutkimuksen luotettavuuteen liittyvä toistettavuuskriteeri täyttyy, sillä teorialähtöisesti samoja tietoja voidaan hakea minkä tahansa kunnan johdon raporteista. Tutkimusta varten tuoreen teoriakirjallisuuden saatavuudessa oli ongelmia varsinkin katsottaessa kirjallisuutta julkishallinnon näkökulmasta. Toisaalta tutkimuksen aihe huomioon ottaen johdon raportointiin liittyvissä asioissa teorianäkökulmasta katsoen ei ole tapahtunut suuria muutoksia viimeisten viidentoista vuoden aikana sähköisiin taloushallinnon prosesseihin liittyviä muutoksia lukuun ottamatta. Suomen Kuntaliitto omalta osaltaan antaa tuoreimmat suositukset kuntien toiminnallisten ja taloudellisten asioiden raportoimiseksi. Empiirisessä tutkimuksessa käytetty johdon raportointiin liittyvä materiaali on julkista ja se on luettavissa kuntien nettisivustoilla. Teemahaastattelu valittiin täydentämään tutkimusta tarkoituksena saada esille toimeksiantajan edustajan näkemyksiä strategiasta ja mittareiden käytöstä johtamisen apuna, mittaamiseen liittyvistä haasteista sekä siitä, missä määrin yrityspuolen mittarit eroavat julkisen sektorin mittareista.

### 6.2 Tulosten tarkastelu

Talousraportoinnin uudistamisen tulee lähteä raportin käyttäjän tarpeista ja kuten tässä tutkimuksessa toimeksiantajan pyynnöstä. Raportin yleiseen ja

talousosaan esitetyt kehittämis ehdotukset pohjautuvat lähinnä neljännesvuosiraportoinnin uudistamiseen liittyviin asioihin, mutta niitä voisi sisällyttää soveltuvilta kaupunginhallitukselle tehtävään kuukausiraportointiin. Aikataulullisesti ja resursseista riippuen tulee pohtia, missä aikataulussa ja mitä uudistuksia halutaan talousraportointiin sisällyttää.

Kuten Ahola ja Lauslahti (2000, 325) sekä Vilkkumaa (2005, 425–427) esittävät, raportin tulee olla ulkoasultaan selkeä ja helppolukuinen eikä se saa uuvuttaa lukijaa liialla informaatiolla. Raportoitavien tietojen tulee olla sisällöltään oikeita ja oikea-aikaisia. Kuhmon kaupungissa on kiinnitetty huomiota ostolaskujen kiertoon rondossa ja ohjeistettu henkilöstöä huolehtimaan laskujen käsittelystä hyvissä ajoin, jotta ne kirjanpidossa kirjautuvat oikealle kaudelle. Julkishallinnon neljännesvuosiraportoinnissa oikea-aikaisuustavoitteesta joudutaan tinkimään, koska kirjanpito edelliseltä kuukaudelta kaikkine kirjauksineen on valmis vasta kuukauden puolivälissä ja raportin kierto lautakuntien käsittelystä kaupunginhallitukseen ja edelleen aina valtuustoon saakka vie aikansa.

Raportointiin liittyen on aiheellista pohtia, halutaanko tytäryhtiöiden kolmannes-/neljännesvuosiraportit käsitellä kaupungin neljännesvuosiraportoinnin yhteydessä ja täsmätäänkö näin tytäryhtiöiden raportointijaksot emon kanssa samaan rytmiin. Samalla tulee päättää, onko kaupunginvaltuustolle esitettävänä raportointina kolmannes- vai neljännesvuosiraportti aikataulullisesti ja talouden informaation kannalta tarkoituksenmukaisempi.

Ajankohtaista Kuhmon kaupungin säästötavoitteiden toteutumisen seurannan kannalta on sisällyttää talousraportointiin henkilöstömäärään ja palkkakustannuksiin liittyvät asiat. Huomiota tulee kiinnittää erityisesti henkilöstön työhyvinvointiin meneillään olevilla yt-neuvotteluilla tavoiteltavan organisaatiomuutoksen vuoksi. Henkilöstöhallinnon ohjelmista saatavien tietojen perusteella voidaan seurata henkilöstömäärässä tapahtuvien muutosten lisäksi työssä jaksamista muun muassa sairauspoissaolojen kautta. Varsinkin nyt, kun Kuhmon kaupungilla on pitkäaikaistyöttömyyden helpottamiseksi ja kela-maksujen pienentämiseksi tähtääviä toimenpiteitä, neljännesvuosiraportissa olisi aiheellista seurata toimenpiteiden vaikuttavuutta työttömien määrään. Johdon päätettäväksi jää myös muun muassa se, millä tavalla maksuvalmiuden kehityksestä, sijoituksista ja muutoksista lainakannassa halutaan raportoida.

Haasteellisin osa Kuhmon kaupungin raportoinnin uudistamisessa on strategiaosa ja mittariston edelleen kehittäminen. Johdon harkinnassa on missä muodossa strategian toteutumiseen liittyviä asioita raportoidaan esimerkiksi neljännesvuosiraportin yhteydessä. Tarkasteltaessa tutkimuksen kohteena olleiden kymmenen kaupungin strategioista johdettujen kriittisten menestystekijöiden seurantamittareita, ne osoittautuivat keskenään pitkälti samankaltaisiksi. Lähtökohtaisesti haasteet ja kehittämistarpeet ovat kaikissa kunnissa samankaltaisia liittyen palvelujen tarjontaan, elinkeinon elämän toimintaedellytysten turvaamiseen, talouteen ja henkilöstöön. Kunnat järjestävät palveluja verovaroin ja palvelutarjontaa ohjaa lainsäädäntö, mutta siinä ei määritellä sitä, miten palvelut on tuotettava. Vaikka

palvelun järjestäminen ei aina olisi taloudellisesti kannattavaa, niin kuitenkin tasapuolisuus ja kuntalaisten yhdenvertainen kohteileminen velvoittavat. Kansantalouden näkökulmasta pitkällä aikavälillä kuntalaisten terveys- ja hyvinvointierojen kaventaminen pienentävät terveydenhuollon kustannuksia ja oppimisen ja osaamistason kasvattaminen lisää hyvinvointia ja työllisyyttä ja ehkäisee syrjäytymistä.

Tutkimuksessa mukana olleilla kaupungeilla kaikilla oli yhtenä strategian näkökulmana elinvoima ja/tai kilpailukyky (kts. liite 5). Kriittisissä menestystekijöissä korostui koulutus-, elinkeino- ja työllisyyspolitiikka tavoitteena elinkeinorakenteen monipuolisuus, osaavan työvoiman saatavuus, elinkeinotoiminnan edellytysten edistäminen yritysmyönteisyydellä ja kaupunkisuunnittelulla. Suomen Yrittäjät ry:n tuoreessa julkaisussa (Elinkeinopoliittinen Mittaristo 2014, 5) yrittäjät pisteyttivät kuntien elinkeinopolitiikkaa asteikolla 4–10. Yrittäjien kriittisten arvioiden mukaan julkinen sektori ei ole hyödyntänyt mahdollisuuksiaan kehittää elinkeinopolitiikkaansa yhteistyössä yrittäjien kanssa eikä päätöksenteossa ole systemaattisesti huomioitu päätösten vaikutuksia yrityksiin. Tutkimuksen (2014, 23) mukaan kymmenen suurimman kaupungin saamat arvostukset vaihtelivat 6,2 – 6,7 välillä lukuun ottamatta Kouvola, jonka kokonaisarvosana oli 5,9. Tutkimuksessa parhaimman arvostuksen sai Keitele 8,7. Kuhmon kaupungin saama kokonaisarvosana oli 6,2 eli sama kuin Tampereella. Yleisarvosana elinkeinopolitiikasta oli tyydyttävä 6,6. Yrittäjät antoivat pisteitä elinkeinopolitiikasta ja resursseista, päätöksenteon yritys lähtöisyydestä, viestinnästä ja tiedottamisesta, koulutuksesta ja osaamisesta, hankintapolitiikasta, kuntapalveluista ja infrastruktuurista sekä seudullisen kehittämissyhtiön tms. toiminnasta. Kuntien tekemä työ yritysten toimintaedellytysten turvaamiseksi katsotaan kuitenkin riittäväksi, mutta osa siitä yrityskentässä tunnetaan huonosti ja ratkaisuksi yrittäjien raportin johtopäätöksissä (2014, 19) esitetään, että kuntien ja yrittäjien yhteistyöstä kannattaa viestittää näytävämmiin.

Tutkimusta suunnitellessani ajatuksena oli, että suurilla kunnilla on parhaat resurssit ja tietotaito mittariston kehittämisessä. Näkökulmat ja kriittiset menestystekijät olivat yhtäläiset tutkimuksessa mukana olleilla kunnilla ja erityisesti haasteeksi nousi varsinaisten mittarien tunnistaminen. Pohdin erityisesti sitä, mitä mittareilla oikeasti halutaan kertoa. Tutkimusaineiston käsittely osoittautui haastavaksi sikälikin, että suuri osa mittaristossa käsitellyistä asioista oli pikemmin tavoitteita tai keinoja kuin laatua tai määrää mittaavia mittareita. Jos mittaristot olivat ongelma minulle, sitä ne lienevät myös poliittisille päätöksentekijöille ja strategiatyöryhmien jäsenille. Ehkä muiden kuntien mittaristoista mallin ottamisen sijaan kannattaa perehtyä Heikki Helinin ja Sakari Möttösen vuonna 2012 julkaisemaan raporttiin Kohti aurinkoista tulevaisuutta – suurten kaupunkien strategiat (Tutkimuskatsauksia 2012:2/Helsingin kaupunki), josta löytyy kriittistäkin arviota mittaristoista ja mittaamisesta. Helin ja Möttönen viestittivät, että mittarit pitäisi laatia kunnan omat vahvuudet ja erityisyys huomioon ottaen eikä kopioimalla toisten kuntien mittareita. Raudasoja ja Johansson (2009, 22) päätyvät kuitenkin hieman toisenlaiseen tulokseen ja kehottavat hyödyntämään saman alan organisaatioilta saatavaa vertailutietoa ja hyviä käytänteitä.

Tutkimuksen toimeksiantajaa edustavalla talousjohtajalla (haastattelu 2.5.2014) oli samankaltaiset näkemykset Helinin ja Möttösen kanssa siitä, ettei toisten mittareista kannata ottaa liikaa mallia, vaan mittariston päivittämisessä on lähdettävä liikkeelle omista strategisista tavoitteista. Haastattelun perusteella voidaan todeta, että julkisella sektorilla mittaamisella johtamiskulttuuri on varsin nuorta eikä siten niin kehittynyttä kuin yrityspuolella.

Olen samaa mieltä talousjohtajan kanssa siitä, että mittaamisella johtaminen onnistuu myös julkisella sektorilla, mutta se edellyttää erityistä osaamista mittariston laadinnassa ja tavoitteiden selventämisestä koko organisaatiolle, ei pelkästään johdolle. Sikäli muiden kuntien mittareita kannattaa seurata, jotta saamme vertailutietoa muun muassa tavoitearvojen määrittämisessä.

Teemahaastattelu tutkimusmenetelmänä osoittautui aloittelijalle vaativaksi mutta opettavaiseksi kokemukseksi. Haastattelu nauhoitettiin puhelimella ja se litteroitiin vaikka tutkimuksen kannalta olennaiset asiat olisi pystynyt poimimaan ilman nauhoitteen purkuakin. Haastattelun antina oli toimeksiantajan edustajan näkökulma strategiaan liittyvään mittaamiseen yleisellä tasolla. Sinänsä haastattelu täydensi hyvin tutkimuksen strategiaa ja mittaamista koskevaa osiota, mutta toimivan mittariston laatimiseen opinnäytetyöntekijä kokee vielä olevansa noviisi. Talousjohtajan haastattelun (2.5.2014) tuloksista on tarkemmin tämän opinnäytetyön luvussa 5.4.

Talousosan taloudellisten tavoitteiden toteutumisesta menojen kehittymisen osalta Kuhmossa kannattaisi toistaiseksi säästötavoitteiden ja tiukan menokurin toteutumisen seurannan vuoksi raportoida hieman tarkemmalla jaottelulla kuin mitä strategisissa raporteissa suositellaan käytettäväksi. Toimintatulojen, toimintamenojen ja toimintakatteen lisäksi toimintamenot voisi ilmoittaa seuraavasti: henkilöstökulut, palvelujen ostot, aineet, tarvikkeet ja tavarat, avustukset sekä muut toimintakulut.

### 6.3 Jatkotutkimuksen aiheita

Kunnan johtamisjärjestelmään kuuluu olennaisena osana sisäinen valvonta ja riskienhallinta. Lauslahden (2003, 328) mukaan johdon raportointiin voi sisällyttää yleisen osan, strategiaosan ja talousosan lisäksi mm. mahdollisuus- ja riskianalyysit. Kuntalakia uudistettaessa (15.6.2012/325) siihen on lisätty aiempaa tarkempia säännöksiä sisäisen valvonnan ja riskienhallinnan järjestämisestä (69 §). Laki on tullut voimaan vuoden 2014 alusta ja sisäisestä valvonnasta ja riskienhallinnan järjestämisestä raportoidaan ensimmäistä kertaa tilikaudelta 2014 laadittavassa toimintakertomuksessa. Sisäisen valvonnan toteutumisen ja riskienhallinnan seurannan raportointi voidaan liittää osaksi strategista raportointia. Riskienvalvontaan liittyen kunnat joutuvat laatimaan muun muassa riskimittariston. Jatkotutkimus voisi kohdistua yksittäisen kunnan riskimittariston kehittämiseen tai laajempaan kartoitukseen riskienhallinnan raportoinnista kunnissa.

## LÄHTEET

- Ahola, K. & Lauslahti, S. 2000. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. Helsinki. WSOY.
- Ahola, K. & Lauslahti, S. 2005. Taloutta johtamista varten – esimiehille ja asiantuntijoille. Helsinki. Edita.
- Eskola, A. & Mäntysaari, A. 2006. Menestys: kannattavuuden hallinnan perusteet. Keuruu. Otava.
- Järvenpää, M., Länsiluoto, A., Partanen, V. & Pellinen, J. 2010. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. Helsinki. WSOYpro Oy.
- Hirsjärvi, S. & Hurme, H. 2000. Tutkimushaastattelu: teemahaastattelun teoria ja käytäntö. Helsinki. Yliopistopaino.
- Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. 2004. Tutki ja kirjoita. Helsinki. Tammi.
- Lahti, S. & Salminen, T. 2008. Kohti digitaalista taloushallintoa - sähköiset talouden prosessit käytännössä. Helsinki. WSOYpro Oy.
- Lauslahti, S. 2003. Menestyvä kunta – kuntalaislähtöinen talousjohtaminen. Helsinki. WSOY.
- Lehtonen, R.O. 2007. Taloustiedolla tulosta ja arvonn lisää. Helsinki. Talentum.
- Järvenpää M., Länsiluoto A., Partanen V. & Pellinen J. Talousohjaus ja kustannuslaskenta. 2010. WSOYpro Oy.
- Lumijärvi, I. 1999. Tasapainotetun mittariston malli ja kunta-alan tuloksellisuuden arviointi. Helsinki. Työturvallisuuskeskus, Oy Edita Ab.
- Määttä S., & Ojala T. 2002. Tasapainoisen onnistumisen haaste – johtaminen julkisella sektorilla ja balanced scorecard. Helsinki. Hallinnon kehittämiskeskus – Valtiovarainministeriö. Edita.
- Niskasaari, E. 2010. Yritystaloutta esimiehille. Helsinki. WSOYpro.
- Partanen, V. 2007. Talousviestintä johtamisen tukena. Jyväskylä. Talentum Media Oy.
- Raudasoja, K. & Johansson, M-L. 2009. Esimies – talouden johtajana julkishallinnossa. Helsinki. WSOYpro.
- Suomen Kuntaliitto. 2011. Kunnan ja kuntayhtymän talousarvio ja -suunnitelma, suositus. Helsinki.



Tuomi J., & Sarajärvi A. 2009. Laadullinen tutkimus ja sisällönanalyysi. Helsinki. Tammi.

Vilkkumaa, M. 2005. Talouden apuvälineet johdolle. Jyväskylä. Yrityskirjat Oy.

Elinkeinopoliittinen mittaristo 2014. Viitattu 27.4.2014.  
[http://www.yrittajat.fi/File/0d8541be-5b7a-4389-9c60-705d5d410a2c/ELPO\\_SY\\_2014.pdf](http://www.yrittajat.fi/File/0d8541be-5b7a-4389-9c60-705d5d410a2c/ELPO_SY_2014.pdf)

Espoo.a. Seurantaraportti I/2013, pdf-tiedosto. Viitattu 31.1.2014.  
[http://www.espoo.fi/fi-FI/Espoon\\_kaupunki/Paatoksenteke/Talous/Talouden\\_seuranta](http://www.espoo.fi/fi-FI/Espoon_kaupunki/Paatoksenteke/Talous/Talouden_seuranta)

Espoo.b. Espoo-tarina 10.6.2013, pdf. Viitattu 24.2.2014.  
[http://www.espoo.fi/fi-FI/Espoon\\_kaupunki/Paatoksenteke/Espootarina](http://www.espoo.fi/fi-FI/Espoon_kaupunki/Paatoksenteke/Espootarina)

Helsinki.a. Talouden ja toiminnan seurantaraportti 1/2013. pdf-tiedosto. Viitattu 31.1.2014.  
<http://www.hel.fi/hki/Taske/fi/Kaupungin+talous/Talousarvion+seuranta>

Helsinki.b. Strategiaohjelma 2009–2012. Viitattu 12.2.2014.  
<http://www.hel.fi/hel2/taske/julkaisut/2009/Strategiaohjelma.pdf>

Jyväskylä.a. Kolmannesvuosikatsaus 1/2013. Viitattu 31.1.2014.  
[http://www.jyvaskyla.fi/instancedata/prime\\_product\\_julkaisu/jyvaskyla/embeds/jyvaskylawwwstructure/61544\\_kolmannesvuosikatsaus\\_huhtikuu\\_2013.pdf](http://www.jyvaskyla.fi/instancedata/prime_product_julkaisu/jyvaskyla/embeds/jyvaskylawwwstructure/61544_kolmannesvuosikatsaus_huhtikuu_2013.pdf)

Jyväskylä.b. Jyväskylän kaupunkistrategia 22.3.2010. Viitattu 12.2.2014.  
[http://www.jyvaskyla.fi/instancedata/prime\\_product\\_julkaisu/jyvaskyla/embeds/jyvaskylawwwstructure/37511\\_jkl\\_strategia\\_20100322.pdf](http://www.jyvaskyla.fi/instancedata/prime_product_julkaisu/jyvaskyla/embeds/jyvaskylawwwstructure/37511_jkl_strategia_20100322.pdf)

Kuhmo.a. Valtuustokauden 2013–2016 tavoitteet/elinkeino-ohjelma. Viitattu 30.3.2014. [http://kafi.tutka.net/ku\\_paatokset/kokous/2013860-4-1.PDF](http://kafi.tutka.net/ku_paatokset/kokous/2013860-4-1.PDF)

Kuhmo.b. Valtuustokauden 2013–2016 tavoitteet/palveluohjelma. Viitattu 30.3.2014. [http://kafi.tutka.net/ku\\_paatokset/kokous/2013860-5-1.PDF](http://kafi.tutka.net/ku_paatokset/kokous/2013860-5-1.PDF)

Kuhmo.c. Valtuustokauden 2013–2016 tavoitteet/henkilöstöohjelma. Viitattu 30.3.2014. [http://kafi.tutka.net/ku\\_paatokset/kokous/2013860-6-1.PDF](http://kafi.tutka.net/ku_paatokset/kokous/2013860-6-1.PDF)

Kuopio.a. Seurantaraportti alkuvuosi 2013. Viitattu 31.1.2014.  
<http://publish.istekkipalvelut.fi/kokous/2013232999-11-1.PDF>

Kuopio.b. Kuopion kaupungin strategia 2020. Viitattu 24.2.2014.  
[https://www.kuopio.fi/documents/731658/0/kuopio\\_strategy\\_2020.pdf](https://www.kuopio.fi/documents/731658/0/kuopio_strategy_2020.pdf)

Lahti.a. Talouden seurantaraportti, tammi-maaliskuu 2013. Viitattu 31.1.2014.  
[http://www.lahti.fi/www/images.nsf/files/7C867EE5267BE5FCC2257B6B00294B2D/\\$file/RAPORTTI07.pdf](http://www.lahti.fi/www/images.nsf/files/7C867EE5267BE5FCC2257B6B00294B2D/$file/RAPORTTI07.pdf)

Lahti.b. Lahden kaupungin strategia 2025, 2011 päivitys. Viitattu 24.2.2014.  
[http://www.lahti.eu/www/images.nsf/files/64D261C1C96A7094C225789D002242D2/\\$file/strategia2025.pdf](http://www.lahti.eu/www/images.nsf/files/64D261C1C96A7094C225789D002242D2/$file/strategia2025.pdf)

Kouvola.a. Osavuositarkastus tammi-huhtikuu 2013. Viitattu 31.1.2014.  
[http://www.kouvola.fi/material/attachments/talousjastrategia/newfolder\\_52/6H9GGvqqb/Osavuositarkastus\\_1\\_4\\_2013.pdf](http://www.kouvola.fi/material/attachments/talousjastrategia/newfolder_52/6H9GGvqqb/Osavuositarkastus_1_4_2013.pdf)

Kouvola.b. Kouvolan kaupunkistrategia 2014–2020. Viitattu 24.2.2014.  
[http://www.kouvola.fi/material/attachments/newfolder\\_196/newfolder\\_7/YZB5keLq1/kaupunkistrategia2013web.pdf](http://www.kouvola.fi/material/attachments/newfolder_196/newfolder_7/YZB5keLq1/kaupunkistrategia2013web.pdf)

Oulu.a. Oulun kaupungin välitilinpäätös ja seuranta 30.6.2013 (kv16.9.2013), pdf. Viitattu 31.1.2014.  
<http://asiakirjat.ouka.fi/>

Oulu.b. Kaupunkistrategia Oulu 2020. Viitattu 24.2.2014.  
[http://www.ouka.fi/c/document\\_library/get\\_file?uuid=3cd43780-be77-4bd9-9f09-96d93811cd9a&groupId=52058](http://www.ouka.fi/c/document_library/get_file?uuid=3cd43780-be77-4bd9-9f09-96d93811cd9a&groupId=52058)

Tampere.a. Tampereen toiminnan ja talouden katsaus 4/2013. Viitattu 31.1.2014.  
[http://www.tampere.fi/material/attachments/t/6H6GfQw9k/Toiminnan\\_ja\\_talouden\\_katsaus\\_KV17062013\\_0\\_3.pdf](http://www.tampere.fi/material/attachments/t/6H6GfQw9k/Toiminnan_ja_talouden_katsaus_KV17062013_0_3.pdf)

Tampere.b. Tampereen kaupunkistrategia 2020. Viitattu 24.2.2014.  
[http://www.tampere.fi/material/attachments/t/63yT8o9RG/Tampere\\_virtaa\\_kaupunkistrategia\\_paivitetyt\\_mittarit\\_2011.pdf](http://www.tampere.fi/material/attachments/t/63yT8o9RG/Tampere_virtaa_kaupunkistrategia_paivitetyt_mittarit_2011.pdf)

Turku.a. Osavuositarkastus 1/2013, pdf. Viitattu 31.1.2014.  
<http://www.turku.fi/Public/default.aspx?nodeid=4989&culture=fi-FI&contentlan=1>

Turku.b. Esimerkkejä hyvistä mittareista, liite 1/Yhteiskunnallisia vaikutuksia kuvaavien tavoitteiden ja mittareiden toimivuuden raportoinnin arviointi. Turun kaupungin tarkastuslautakunnan julkaisuja 3:2006. Viitattu 24.2.2014. <http://www05.turku.fi/ah/kv/2006/0828009x/1436405.htm>

Vantaa.a. Osavuositarkastus 1/2013, pdf. Viitattu 31.1.2014.  
[http://www.vantaa.fi/fi/hallinto\\_ja\\_talous/talousarviot\\_-\\_suunnitelmat\\_ja\\_kaupunkistrategia/osavuositarkastukset](http://www.vantaa.fi/fi/hallinto_ja_talous/talousarviot_-_suunnitelmat_ja_kaupunkistrategia/osavuositarkastukset)

Vantaa.b. Valtuustokauden 2013–2016 strategia. Viitattu 24.2014.  
[http://www.vantaa.fi/instancedata/prime\\_product\\_julkaisu/vantaa/embeds/vantaawwwstructure/91756\\_Valtuustokauden\\_2013-2016\\_strategia\\_web.pdf](http://www.vantaa.fi/instancedata/prime_product_julkaisu/vantaa/embeds/vantaawwwstructure/91756_Valtuustokauden_2013-2016_strategia_web.pdf)

## HAASTATTELU

Jansson, E. 2014. Talousjohtaja. Kuhmon kaupunki. Haastattelu 2.5.2014

**RAPORTIN RUNKO**, Lauslahti (2003, 328):

**1) Yleinen osa**

- tarkastelukauden tapahtumien analysointi sekä yhteenvedo sitovien tavoitteiden toteutumisesta

**2) Strategiaosa**

- menestystekijämittarit, strategisten päätösten seuranta sekä investoinnit
  - kts. Määttä & Ojala (2002, 58) Strategiset näkökulmat, liite 2

**3) Talousosa**

- talouden kehitys (tulos, maksuvalmius, vakavaraisuus, kehityksen terveys)
- talousarvion tavoitteiden toteutuminen (tulos, tase, rahoitus, investoinnit)
- tulos toimialoittain.

Ajallisesti raportointi ulottuu menneisyydestä (tavoitteiden toteutumien erot ja analyysit), nykytilanteen (operatiivisen päivittäistoiminnan johtaminen) kautta tulevaisuuteen (ennakoiva toiminnan johtaminen). (Ahola & Lauslahti 2000, 321.)

**RAPORTIN SISÄLTÖ**, Suomen Kuntaliitto (suositus 2011):

Talousarvioin toteutumisista seurataan toteutumisvertailun mukaisella asetelmalla talousarviovuoden aikana esimerkiksi 3-4 kuukauden välein.

**Yleiset perusteet ja kehitysnäkymät**

- näkökulma:
  - kansantalous, kuntatalous sekä alueellinen ja oman kunnan kehitys
    - yleisperustelut sisältävät mm.: väestökehitys, työllisyystilanne, asuntojen rakentamistarve, henkilöstöpolitiikka

**Strategiaosa**

- talousarvioon ja -suunnitelmaan sisältyvät strategiset tavoitteet
  - tavoitteiden toteutumisen seuranta suunnittelukauden aikana mitattavien tunnusluvun ja niihin pohjautuvien sitovien tavoitearvojen

**Tuloslaskelmaosan vertailutiedot**

- saraketiedot talousarviosta ja suunnitelmavuosista sekä kuluvan vuoden talousarvio vrt. edellisen vuoden vastaaviin tietoihin

	TP	TA	TA	TS	TS
	201X-2	201X-1	201X	201X+1	201X+2
Tulot					
Menot					
Netto					

**Investoinnit**

- tavoitteet, hankkeiden kustannusarviot sekä kustannusten jaksottuminen suunnitteluvuosille
- investointien rahoitusosuudet

## **STRATEGISET NÄKÖKULMAT, Määttä & Ojala (2002, 58)**

### **Kansalaisen ja poliittisen päätöksentekijän näkökulma (onnistumisodotukset)**

- asiakasvaikuttavuus (palvelun laatu ja sen parantaminen)
- yhteiskunnallinen vaikuttavuus

### **Resurssien hallinnan ja talouden näkökulma (taloudellisuus ja tuottavuus)**

- merkitysvaikuttavuuden ja toiminnan taloudellisuuden ja tuottavuuden toteutumisessa
- prosessit: alihankkijat, yhteistyökumppanit, kansalaiset, asiakkaat, toiset julkiset organisaatiot
- ydin-/palvelu-, tuki- sekä yhteiskunnalliset prosessit
  - rahoitus, lainvalmistelu, palvelu, tiedotus, sidosryhmätyö, budjetti, ulosohjausprosessit, laskutus, tietopalvelut, henkilöstöhallinto

### **Organisaation suorituskyvyn ja toimivuuden näkökulma (toiminnot ja rakenteet)**

- päätöksentekijöille ja veronmaksajille
  - työpanos (tuottavuus)
  - pääoma
  - tilat ja kiinteistöt (kustannustehokkuus)
  - taloudelliset resurssit (taloudellisuus)

### **Työyhteisön ja henkilöstön näkökulma (työkyky ja osaaminen)**

- työyhteisö
  - ilmapiiri, toimintatavat, vuorovaikutus, tiedonkulku, yhteistyö, johtaminen ja esimiestaidot
- terveys, toimintakyky, motivaatio
  - palkitseminen, tyytyväisyys
- osaaminen ja työ
  - välineet, menetelmät, työn vaativuus
- työympäristö
  - ergonomia, työhygienia, työturvallisuus

## TEEMAHAASTATTELURUNKO

### HAASTATELTAVAN TAUSTATIEDOT

Nimi Eija Jansson  
Työura Vaateteollisuusalan yrittäjä, Tazzia Oy, 85 – 88  
Yritystutkija, KTM yrityspalvelut, 88 – 95  
Business Controller, sittemmin johtaja talous/HR, Incap –konserni,  
95 – 2003  
Liikkeenjohdon konsultti, KF-Kehityspalvelut Oy, 2003 – 2004  
Johtaja talous/HR, Pohjois-Suomen Media Oy (Alma Media konserni), 2004 – 2012  
Talousjohtaja, Kuhmon kaupunki 12.8.2013 alkaen

#### **Haastattelussa on kolme teema-aluetta:**

##### **TEEMA 1**

##### **Strategia ja sen mittaaminen**

- yrityspuolen mittarit
- julkisen sektorin mittarit
- mitä mitataan
- miten mitataan

##### **TEEMA 2**

##### **Mittarit johtamisen apuna**

- mittareiden merkitys
- mittareiden luotettavuus

##### **TEEMA 3**

##### **Kuhmon kaupungin johtaminen mittareita käyttäen**

- onnistuuko
- haasteet

ASUKASLUVULTAAN SUOMEN 10 SUURIMMAN KUNNAN JOHDON RAPORTOINNIN SISÄLTÖ LUOKITELTUNA LAUSLAHDEN													Liite 4
SUOMEN KUNTALIITON TEORIAN POHJALTA													sivu 1/4
1) YLEINEN OSA													
Ulkoiset ja sisäiset tekijät, mihin olemme menossa sekä yhteenvedo sitovien tavoitteiden toteutumisesta													
ULKOISET TEKIJÄT				SISÄISET TEKIJÄT						TALOUSARVION TOTEUTUMINEN			
VÄESTÖ		TYÖLLISYYS		HENKILÖSTÖ			RAKENTAMINEN		TALOUSENNUSTE			Huomioita	
väestö- muutos	netto- muutto	työttömät työnhakijat	avoimet työpaikat	henkilöstö virastoit- tain	henkilöstö- määrä 03-13	henkilöstö saatavuus	aloitett.rak Kerrosalan liukuva v.summa	myönnetyt rak.luvat kerrosalan liukuva vs	tulos- laskelma- ennuste	rahoitus- laskelma	tunnusluvut		
Helsinki	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	yhteenvedo
Espoo	sanallisesti		x	x	kust.keh. 2009-2013	2010 ...2013	x		x				yhteenvedo
Tampere	x		x		henk.menot	ajankäyttö	tehty työ htv		x	x	x		
Vantaa	sanallisesti		sanallisesti		palkat sanal.	x	sanall.	sanallisesti	x	x	x		
Turku			sanallisesti		x yhteenvedo				x		x		olennaiset muutokset
Jyväskylä	x		x		x yhteenvedo	vuosita- solla, palkkakust.	poistuma, poissaolot sijaiset, säästöt	x	x	x			yhteenvedo
Kuopio	sanallisesti		sanallisesti		x yhteenvedo	palkkakust	poissaolot	sanallisesti	x toimi- aloittain	x			yhteenvedo
Lahti	x		x		x erittely				jako kk, tot %. Kons. tulos				yhteenvedo
Kouvola	x		sanallisesti		x	htv palkkakust., ylityöt	poistuma, lomautukset s-lomat		x	x			yhteenvedo
Oulu					x		poistuma s-lomat		x	x	x		yhteenvedo

\_\_\_\_\_



3) TALOUDELLINEN OSA										sivu 3/4			
Kunnan taloudellinen kehitys: tulos, maksuvalmius, vakavaraisuus, kehityksen tarve													
Talousarvion tavoitteiden toteutuminen: tulos, tase, rahoitus ja investoinnit													
Tulos toimialoittain													
	VEROTULOT		MAKSU- VALMIUS	LAINAT		TA. TOT. TOIMI- ALOITTAIN	TA TOT. KOKO ORG.	INVESTOINNIT	Huomioita:				
	kunnallis- vero- kertymät	yhteisö- vero- kertymät	maksu- valmiuden kehitys	otto- lainat	anto- lainat	ta tot toimi- aloittain		investointie n tot.					
Helsinki	x	x	x	x	x	x	x	x					
Espoo	x		kassasaldot, rahastot sijoitukset	x	x	x	x	x	ta- muutokset	tp:n mukaiset tulos- ja rah.laskelmat, tase (31.7.)			
Tampere	X		maksuvalm Kassa sijoitukset	x		x tilaaja- tuottaja malli	x	x	valtionosuudet,	tase, tulos-rahoitus-taseen tunnusluvut toiminnallisten tavoitteiden poikkeamat tasapainottamisohjelman toteuttamisennuste, ennustetut poikkeamat tp-vuoden talousarvioon toiminnallisten tavoitteiden poikkeamat			
Vantaa	x		rahastot			x		x	valtionosuudet	sanallisesti			
Turku	X	laajasti	sanallisesti	sanallisesti	sanallisesti	tot.ennuste sanall. ja osavuosisikats.		x					
Jyväskylä	X			x	x takaukset	toteutunut: erittely sanall.							
Kuopio	x poikkeamat			x per as.		seurantataul. poikkeamat sanall.		x	valtionosuudet,	ennuste, poikkeamat			
Lahti	x		x			budj. jaettu kuukausille, ei sanallista seurantaa etusivulla ranskal.viivoin tiivistetty talouden kehitys							
Kouvola	x					x		x	valtionosuudet	sanallisesti			
Oulu						x		x	mittareita				

**Abstract**

STRATEGIOIDEN NÄKÖKULMAT: ASUKASLUVULTAAN SUOMEN 10 SUURINTA KAUPUNKIA

HELSINKI

- HYVINVOINTI JA PALVELUT
- KILPAILUKYKY
- KAUPUNKIRAKENNE JA ASUMINEN
- JOHTAMINEN
  - MUIDEN TOIMINNALLISTEN TAVOITTEIDEN TOTEUTUMINEN

ESPOO

- TALOUS
- HENKILÖSTÖ
- PALVELUJEN JÄRJESTÄMINEN
- ASIAKAS JA KAUPUNKILAINEN
- ELINVOIMAINEN JA KILPAILUKYKYINEN KESTÄVÄN KEHITYKSEN KAUPUNKI

TAMPERE

- KUNTALAINEN JA HYVINVOINTI
- ELINVOIMA JA KILPAILUKYKY
- KAUPUNKIRAKENNE JA YMPÄRISTÖ
- SISÄINEN TOIMINTA JA JOHTAMINEN

KUOPIO

- VETOVOIMA, KILPAILUKYKY JA KASVU
- ASUKKAAT JA PALVELUT
- RESURSSIT, JOHTAMINEN JA HENKILÖSTÖ

LAHTI

- ELINVOIMA JA YHDYSKUNTA
- ASUKAS
- KAUPUNKIKONSERNI
  - KAUPUNGIN TALOUS TASAPAINOSSA PITKÄLLÄ AIKAVÄLILLÄ
  - HOUKUTTELEE ERITYISESTI TYÖIKÄITÄ VÄESTÖÄ JA LAPSIPERHEITÄ
  - KESTÄVÄN KEHITYKSEN EDELLÄKÄVIJÄ JA KANSAINVÄLISESTI TUNNETTU YMPÄRISTÖKAUPUNKI

JYVÄSKYLÄ

- KILPAILUKYKY, KAUPUNKI- JA ELINKEINOPOLITIikka, KAUPUNKIRAKENNE JA YMPÄRISTÖ
- PALVELUT, KULTTUURITARJONTA JA HYVINVOINTIPOLITIikka
- TALOUDEN JA TOIMINNAN OHJAUS SEKÄ ORGANISAATIOKULTTUURI JA -RAKENNE

KOUVOLA

- TASAPAINOINEN TALOUS
- ASIAKASLÄHTÖINEN TOIMINTA
- ELINVOIMAINEN KAUPUNKI
- LAADUKAS YMPÄRISTÖ

OULU

- KILPAILUKYKYISEN KAUPUNKISEUDUN ELINKEINOTOIMINTA TYÖLLISTÄÄ
- ASUKKAAT OSALLISTUVAT, LIKKUVAT JA EDISTÄVÄT KESTÄVÄÄ ELÄMÄNTAPAA
- TASAPAINOINEN TALOUS TURVAA LAADUKKAAT PALVELUT
  - LAPSET JA NUORET TULEVAISUUDEN TEKIJÖITÄ
  - MONIMUOTOINEN KAUPUNKIKULTTUURI VAHVISTAA YHTEISÖLLISYYTTÄ

VANTAA

- KAUPUNGIN TALOUS TASAPAINOSSA
- KAUPUNKIRAKENNE EHEYTYY
- KAUPUNGIN ELINVOIMA VAHVISTUU
- PALVELUT UUDISTUVAT
- MUUTOSTA TOTEUTETAAN JOHTAMISEN KAUTTA

## MITTARIESIMERKKEJÄ

Seuraavat mittariesimerkit sekä tavoitetasot/arviointikriteerit on poimittu asukasluvultaan Suomen 10 suurimman kaupungin nettisivuillaan julkaisemista strategia-asiakirjoista keväällä 2014

- Pitkäaikaisessa laitoshoidossa olevien 75 vuotta täyttäneiden osuus vastaavanikäisestä väestöstä laskee (Helsinki)
- Kotona asuvien yli 75-vuotiaiden osuus kaikista yli 75-vuotiaista (Kuopio, Helsinki, Oulu, Tampere, Lahti)
- Terveysasemilla kolmas vapaa aika lääkärille (T3) nopeutuu vuoden 2012 tasosta (Espoo)
- Hoitoonpääsy vrk sisällä hammaslääkärille tai suuhygienistille toteutuu 2012/2013 (Espoo)
- O-17-vuotiaiden kodin ulkopuolelle sijoitettujen määrä laskee hyödyntäen ennaltaehkäisevää toimintaa (Oulu)
- Työttömyyden määrä, rakenne ja kunnan osuus työmarkkinatuesta (Tampere)
- Pitkäaikaistyöttömien määrä (Vantaa)
- Nuorisotyöttömyysasteen kehitys on 2013-2016 parempi kuin 10 suurimmassa kaupungissa keskimäärin ja laskee vähintään 50 % vuoteen 2020 mennessä vrt. vuosi 2013 (Kuopio)
- Oph tulosrahoitusmittari; työllistyminen ja jatko-opiskelu (Espoo)
- Perusopetuksen jälkeiseen jatkokoulutukseen päässeiden %-osuus (Vantaa)
- Kuntapalvelujen sähköisen asioinnin osuus nousee 30 prosenttiin (Oulu)
- 80 prosenttia asioinnista tapahtuu sähköisen asiointikanavan kautta niissä palveluissa, joissa käytössä sähköinen asiointikanava (Oulu)
- Kuntavaalien äänestysprosentti (Vantaa)
- Tyytyväisyys kaupungin järjestämiin palveluihin, asuinkuntaindeksi asteikko 1-5 (Espoo)
- Joukkoliikenteen matkustajamäärä/asukas kasvaa (Oulu)
- Kasvihuonekaasupäästöjen määrä, t CO<sub>2</sub>-ekv/asukas (Tampere)
- Tilojen määrä, käyttöaste, kustannukset ja energiankäyttö (Helsinki)
- Kaupungin julkisten rakennuksien kokonaisenergian kulutus pienenee vähintään 15 % 2005-2016 (Kuopio)
- Kehityskeskustelujen koettu hyödyllisyys, osuus kasvaa (Oulu)
- Työhyvinvointikysely, koettu työhyvinvointi on kaikissa yksiköissä vähintään 3,9 vuonna 2015 (Kuopio)
- Hyvällä johtamisella mahdollistetaan tavoitteiden saavuttaminen, Kunta 10-kyselyn indikaattori johtamisesta (esimiestuki, kohtelun oikeudenmukaisuus, päätöksenteon oikeudenmukaisuus (Oulu)

## TAVOITETASOJA/ARVIOINTIKRITEEREJÄ

- Palvelujen ja käytettävissä olevien resurssien kohdentaminen ennaltaehkäisyyn (Jyväskylä, Kouvola)
- Sähköisen asioinnin ja palautejärjestelmän kehittämishankkeen käynnistäminen (Jyväskylä)
- Yhteispalvelupisteiden kehittämissuunnitelman vahvistaminen ja toteuttaminen (Jyväskylä)
- Jyväskyläläisten hyvinvoinnin tilaa kuvaavan ja toimintaa suuntaavan hyvinvointikertomuksen tekeminen (Jyväskylä)
- Oppimisen edistäminen ja opiskelijoiden valintamahdollisuuksien lisääminen toisen asteen koulutuksen yhdistämisellä (Jyväskylä)
- Koettu tyytyväisyys päivähoito-, peruskoulu- ja neuvolapalveluihin (Lahti)
- Johdon ja päätöksentekijöiden yrittäjämyönteisyyttä ja yritysvoorovaikutusta edistetään (Kouvola)
- Olemassa oleville ja uusille yrityksille luodaan kehittymisen edellytyksiä kaikilla tasoilla (Kouvola)
- Palvelujen tuottaminen muille kunnille kustannusvastaavuusperiaatteella (Jyväskylä)
- Organisaatiouudistuksen periaatteiden ja ohjelman vahvistaminen vuonna 2010 ja uudistuksen toteuttaminen valtuustokauden aikana (Jyväskylä)
- Konserniohjauksen periaatteiden pitäminen ajan tasalla ja niiden noudattamisen valvonta (Jyväskylä)
- Matala- ja nollaenergiarakentamisen osuus konsernin uudisrakentamisesta sekä energiatehokkuuden parantaminen korjausrakentamiskohteissa (Lahti)